



HAL
open science

Facteurs influençant l'importance de la gestion budgétaire au sein du contrôle organisationnel : une approche holistique

Isabelle Gignon

► **To cite this version:**

Isabelle Gignon. Facteurs influençant l'importance de la gestion budgétaire au sein du contrôle organisationnel : une approche holistique. Economies et finances. Université de Poitiers, 2012. Français. NNT : 2012POIT4020 . tel-03432240

HAL Id: tel-03432240

<https://theses.hal.science/tel-03432240>

Submitted on 17 Nov 2021

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 DE POITIERS
INSTITUT D'ADMINISTRATION DES ENTREPRISES
CENTRE DE RECHERCHE EN GESTION (CEREGE)

**FACTEURS INFLUENÇANT L'IMPORTANCE DE LA GESTION
BUDGETAIRE AU SEIN DU CONTROLE ORGANISATIONNEL : UNE
APPROCHE HOLISTIQUE**

THESE
pour l'obtention du titre de
DOCTEUR EN SCIENCES DE GESTION
présentée et soutenue publiquement le 6 décembre 2012 par

Isabelle MARCONNET-GIGNON

JURY

Directeur de thèse : **Monsieur Nicolas BERLAND**
Professeur à l'Université Paris-Dauphine

Rapporteurs : **Monsieur Gérald NARO**
Professeur à l'Institut des Sciences de l'Entreprise et du
Management, Université de Montpellier I

Monsieur Yvon PESQUEUX
Professeur au Conservatoire National des Arts et Métiers

Suffragant : **Monsieur Jérôme MERIC**
Professeur à l'Institut d'Administration des Entreprises de
Poitiers

Remerciements

Tout travail de thèse correspond sans doute à un parcours initiatique à la recherche et, à ce titre, est souvent empreint de difficultés et est marqué par des périodes de doute et d'errance. Cependant, je pense que cela a été particulièrement le cas pour moi, comme en atteste la durée de ce travail démarré il y a huit ans ; en effet, des circonstances exceptionnelles tant aux plans professionnel que privé m'ont conduite à suspendre mon travail sur cette thèse pendant deux ans, peu après la phase d'enquête sur le terrain.

Aussi, tout d'abord, je veux remercier le Professeur Nicolas Berland, mon directeur de thèse, pour ses conseils, sa compréhension (huit ans, quand même !) et sa diligence face à mes sollicitations souvent dans l'urgence.

Mes remerciements vont aussi aux Professeurs Gérard Naro et Yvon Pesqueux pour avoir accepté d'être les rapporteurs de ce travail ainsi qu'au Professeur Jérôme Méric pour sa participation au jury de thèse.

Je suis reconnaissante à l'équipe dirigeante de Reims Management School d'avoir autorisé des aménagements à mon emploi du temps professionnel à quelques moments cruciaux de mon travail sur la thèse.

Un grand merci à Elisabeth Patin pour son œil de lynx dans la relecture du document final.

J'adresse ma gratitude toute particulière à Gwenaëlle Nogatchewsky pour ses conseils, sur le fond et la forme, et tout le reste.... Elle m'a aidée à accoucher de cette thèse, à un moment où elle avait pourtant elle-même à se préparer à un accouchement autrement plus important.

Je remercie enfin Maud, Antoine et Daniel, qui m'ont accompagnée pendant tout ou partie de la traversée d'un tunnel dont l'issue n'en finissait pas d'être repoussée. J'espère désormais retrouver enfin de la disponibilité pour eux.....

SOMMAIRE

Abréviations	7
Introduction générale.....	9
Partie 1. Revue de littérature	19
Chapitre 1. Les rôles et les inconvénients budgétaires	21
Section 1. Le budget semble incontournable.....	21
Section 2. Les rôles potentiels de la GB.....	27
Section 3. Les limites et inconvénients potentiels de la GB.....	57
Section 4. Les enquêtes sur les rôles et inconvénients des budgets.....	70
Conclusion du chapitre 1	89
Chapitre 2. Les pratiques budgétaires : caractérisation, diversité et liens avec les rôles	91
Section 1. Caractérisation et description des pratiques budgétaires d'après la littérature.....	92
Section 2. Explications à la diversité des pratiques budgétaires	103
Section 3. Une diversité de pratiques conditionnant les rôles	132
Conclusion du chapitre 2.....	151
Chapitre 3. La gestion budgétaire, composante parmi d'autres du contrôle organisationnel.....	155
Section 1. Le contrôle organisationnel, ses objets et ses vecteurs.....	156
Section 2. La GB par rapport aux autres types de contrôle	191
Conclusion du chapitre 3.....	221
Conclusion de la partie 1 : Le cadre conceptuel du projet de recherche.....	224
Partie 2. Partie empirique : approche et résultats.....	227
Chapitre 4. Méthodologie et présentation du terrain	229
Section 1. Posture épistémologique et démarche de recherche	229
Section 2. Le recueil des données.....	238
Section 3. Traitement et analyse des entretiens.....	246
Conclusion du chapitre 4.....	261
Chapitre 5. Les pratiques budgétaires observées	263
Section 1. Nos choix de caractérisation des pratiques budgétaires	264
Section 2. Les pratiques budgétaires dans la relation avec le niveau N+1	277
Section 3. Les pratiques budgétaires internes aux entités	289
Section 4. Implications potentielles de la diversité des pratiques sur l'importance de la GB	300
Conclusion du chapitre 5.....	314

Chapitre 6. Importance de la gestion budgétaire dans le contrôle organisationnel au regard de ses rôles	317
Section 1. Les rôles budgétaires retenus pour l'analyse des résultats et leurs critères d'appréciation	317
Section 2. Les rôles budgétaires observés	332
Section 3. L'importance fonctionnelle de la GB dans le contrôle organisationnel	360
Conclusion du chapitre 6.....	371
Chapitre 7. Relations de la gestion budgétaire avec les autres dispositifs de contrôle	379
Section 1. Les niveaux de centralité de la GB.....	379
Section 2. Les autres dispositifs de contrôle et leur influence sur la GB	386
Section 3. Synthèse de l'analyse d'influence des dispositifs sur la centralité de la GB.....	418
Conclusion du chapitre 7.....	440
Chapitre 8. Synthèse, interprétation et discussion des résultats	445
Section 1. Rôles financiers et sécurisation interne : une chasse gardée de la GB	445
Section 2. Mise sous tension et rôles stratégiques : les leviers d'importance fonctionnelle de la GB	450
Section 3. Les principaux adversaires potentiels de la GB.....	457
Section 4. Les forces et faiblesses de la GB à l'égard de la centralité	471
Section 5. Sièges et subdivisions : une approche souvent différente de la GB	482
Section 6. Vers une typologie des niveaux de centralité de la GB.....	486
Conclusion du chapitre 8.....	494
Conclusion de la partie 2	498
Conclusion générale	501
Bibliographie	509
Tables des tableaux et des schémas	523
Table des annexes	528
Annexes	530
Table des matières	689

ABREVIATIONS

Utilisées souvent ou systématiquement, y compris dans le corps du texte :

GB : gestion budgétaire
BSC : balanced scorecard
INM : indicateurs non monétaires

Utilisées parfois et uniquement dans les tableaux, *verbatim*, annexes

CA : chiffre d'affaires
CG : contrôle de gestion
Clts : clients
CODIR : comité de direction
COMEX : comité exécutif
CT : court terme
DAF : direction (administrative et) financière (ou directeur financier)
DG : direction générale (ou directeur général)
DSO: Days sales outstanding, jours de créances clients
EBIT: Earning before interests and taxes; résultat d'exploitation
FdV : force de vente
Feurs : fournisseurs
Gpe : groupe
ITO: Inventory turn over, rotation des stocks
KPI: Key Performance Indicators = indicateurs clés de performance (dans le cadre d'une BSC ou non)
MKG : marketing
MT : moyen terme
PDG : président directeur général
Pdt : président
P&L : Profit and loss account, compte de résultat
PMT : plan à moyen terme
RH : ressources humaines
TdB : tableau de bord

REMARQUE SUR LA CITATION DE REFERENCES

Traductions en français de références étrangères :

Dans le corps de texte, nous indiquons deux dates : en premier, la date de publication initiale et en second, la date de la traduction française que nous avons utilisée. Dans la bibliographie finale, nous ne fournissons l'intégralité des informations que sur la traduction française.

INTRODUCTION GENERALE

La gestion budgétaire (GB¹) est utilisée dans tout type d'organisation, et même dans presque toute organisation, en dépit des critiques dont elle fait l'objet et de la proposition de démarches alternatives. Elle semble donc perçue comme quasiment incontournable. Pour autant, la diversité de contextes et parfois aussi d'objectifs des organisations donne à penser qu'elle ne peut pas avoir la même importance ni les mêmes fonctions pour toutes. En fait, le terme « gestion budgétaire » est générique, car la GB est éminemment plurielle, dans ses rôles et dans ses pratiques. Ainsi, la littérature montre que l'éventail des rôles potentiels de la GB est très large et que les rôles qu'elle assure varient beaucoup d'une organisation à l'autre : elle peut être utilisée juste au titre d'une de ses fonctions, c'est-à-dire de manière relativement minimaliste, ou peut au contraire constituer le dispositif essentiel du contrôle organisationnel, c'est-à-dire le dispositif sur lequel les dirigeants s'appuient prioritairement pour orienter le comportement des individus dans le sens des intérêts de l'organisation. La question des degrés divers d'utilité de la GB selon les organisations constitue le cœur de notre problématique, à savoir les facteurs exerçant une influence sur l'importance de la GB pour une organisation.

LES CONSTATS A L'ORIGINE DE NOTRE PROJET DE RECHERCHE

Une GB multiforme grâce à la diversité de ses pratiques

De même que pour les rôles budgétaires, on observe une grande diversité de pratiques des entreprises quant à leur processus budgétaire, c'est-à-dire leur manière de construire et d'utiliser les budgets². Les liens entre la diversité des pratiques budgétaires et les rôles de la GB ont déjà été largement étudiés, notamment par le très volumineux courant RAPM (*Reliance on Accounting Performance Measures*), mais aussi par Simons (1987, 1990, 1995) ou, plus récemment, par Sponem (2004) ou Hansen et Van der Stede (2004). Suite à ces différentes recherches, il apparaît que la diversité des rôles budgétaires ne peut être questionnée indépendamment de la diversité des pratiques. L'importance de la GB pour le contrôle organisationnel est donc éminemment variable, en fonction des rôles qu'elle y assure mais aussi des pratiques qui les conditionnent au moins en partie.

La nécessité d'analyser la GB dans le cadre du système de contrôle organisationnel

Cependant, la plupart des recherches sur la GB se sont attachées à analyser ses fonctions de manière indépendante des autres modes et outils de contrôle organisationnel. C'est notamment le cas des

¹ L'abréviation GB sera systématiquement utilisée dans la suite de ce document pour désigner la gestion budgétaire.

² A l'instar de Sponem (2004, p 12), précisons que nous emploierons indifféremment dans cette thèse les termes de « pratiques budgétaires » et de « processus budgétaire ».

recherches contingentes sur le budget, qui cherchent à expliquer la diversité des fonctions budgétaires et pratiques associées par des facteurs externes au contrôle organisationnel pris dans sa globalité. Or, plusieurs chercheurs, dont Flamholtz (1983) et Otley (1980), soulignent la nécessité de considérer le contrôle organisationnel comme un système global plutôt que d'étudier la GB isolément. Abernethy et Chua (1996) reprennent cette préconisation et parlent de *control-mix*. Cette préconisation a particulièrement retenu notre attention pour plusieurs raisons. La première est que le caractère très pluriel de la GB, compte-tenu de la diversité de ses rôles potentiels, lui confère un potentiel particulier d'insertion dans des configurations de contrôle également multiples, toute une palette d'outils et de dispositifs pouvant être combinés de manières très diverses pour répondre aux besoins de contrôle des organisations. La capacité de la GB à pouvoir, grâce à son caractère multiforme, répondre au caractère également multiforme du contrôle organisationnel nous a ainsi semblé constituer une explication plausible de sa si large utilisation.

Une GB confrontée à d'autres dispositifs de contrôle organisationnel

Pour autant, la GB n'est pas omnipotente. Car, si la GB peut potentiellement assurer beaucoup des rôles attendus du contrôle organisationnel, Barret et Fraser ont montré dès 1978 qu'elle ne peut pas les assurer tous en même temps. Par ailleurs, d'autres outils ou dispositifs de contrôle, dont certains récemment apparus (le *balanced scorecard* notamment), sont susceptibles d'assurer à sa place certains de ses rôles, même parmi ses plus traditionnels et acquis. A l'inverse, certains auteurs lui attribuent une capacité à sortir de son champ traditionnel du contrôle des résultats : Simons notamment, selon qui une utilisation interactive de la GB favorise l'émergence de la stratégie, ou encore Marginson et Ogden (2005) et Zrihen (2002) qui lui voient des fonctions plus informelles, voire irrationnelles, que l'optimisation de la performance économique. La GB est donc amenée à « partager », voire à disputer, certaines de ses fonctions avec d'autres dispositifs de contrôle. Ce qui nous intéresse dans ce travail doctoral est d'étudier les diverses manières qu'elle a de les partager. Or -et c'est là la deuxième raison de notre intérêt à l'égard d'une étude de la GB dans le cadre du *control mix*- les recherches déjà réalisées sur les relations de la GB avec les autres outils et dispositifs de contrôle, si elles commencent à se développer, laissent cependant plusieurs questions en suspens.

En effet, les études réalisées sur le sujet se situent à deux niveaux différents : certains travaux (Fiol, 1999 ; Merchant 1982, 1985 ; Ouchi 1977, 1979 ; Simons 1990, 1991, 1994, 1995, 2000) s'intéressent à l'articulation des différents modes de contrôle entre eux : contrôle des résultats, contrôle des actions-comportements, contrôle social ou contrôle des valeurs ; d'autres s'interrogent sur la concurrence ou au contraire la complémentarité de la GB avec d'autres outils récents de contrôle de gestion, principalement le *balanced scorecard* (Choffel et Meyssonier 2005 ; Germain 2006, 2009 ; Komarev 2007) et les prévisions glissantes ou *rolling forecasts* (Berland 2004 ; Ekholm

et Wallin 2000 ; Komarev 2007). Mais nous ferons plusieurs remarques à propos de ces travaux. Tout d'abord, le pont entre les deux niveaux d'analyse n'a pas été réalisé. Ainsi, le premier niveau s'intéresse aux relations entre les modes de contrôle mais pas aux relations entre les outils ou démarches relevant des différents modes de contrôle (hormis, dans une certaine mesure, Simons). Or, on l'a vu, la GB est susceptible, dans sa diversité de pratiques et de rôles, de relever de différents modes de contrôle. Quant au deuxième niveau d'analyse, il ne s'intéresse qu'aux relations entre la GB et d'autres outils de contrôle de gestion plus ou moins alternatifs ; là encore, la GB étant susceptible à l'égard de certaines de ses fonctions ou utilisations de sortir de son registre traditionnel du contrôle des résultats, il nous semble intéressant d'étudier également ses relations avec des outils ou dispositifs relevant d'autres modes de contrôle : comment, par exemple, la GB partage-t-elle ses fonctions informelles (sécurisation, rituel, motivation) avec des dispositifs de contrôle social ? Par ailleurs, des questions restent en suspens dans les deux niveaux d'analyse. Sur le premier qui s'intéresse aux différents modes de contrôle, les plus anciens travaux (Fiol, 1999 ; Merchant 1982, 1985 ; Ouchi 1977, 1979) ignorent le concept de contrôle interactif introduit par Simons. Or, celui-ci peut concerner la GB et, si les travaux s'appuyant sur le modèle de Simons commencent à être nombreux, peu s'intéressent à son application spécifique à la GB. Par ailleurs, des questions restent en suspens sur la manière d'équilibrer le contrôle diagnostic et le contrôle interactif, alors que Simons lui-même souligne l'importance de cet équilibre. Quant aux travaux portant sur les notions de complémentarité *versus* concurrence entre la GB et d'autres outils du contrôle de gestion, principalement le *balanced scorecard* ou le tableau de bord, ils ne sont pas convergents : alors que Choffel et Meyssonier (2005) considèrent que la coexistence de la GB avec le tableau de bord n'est possible qu'avec des formes assez restrictives des deux outils, Komarev (2007) étudie au contraire leurs contextes contingents de coexistence ; Germain (2006) montre quant à lui, à travers une étude de cas, que le maintien en l'état de pratiques budgétaires a conduit l'implantation d'un *balanced scorecard* à l'échec, ce qui suggère qu'afin que les deux outils ne soient pas concurrents, il faut organiser la complémentarité entre eux.

Ces différents travaux, pour la plupart récents, témoignent donc de l'intérêt et de l'actualité de la question des relations de la GB avec d'autres dispositifs de contrôle, mais ouvrent également la voie à de nouvelles recherches, notamment à une recherche se situant à la croisée des deux principaux niveaux d'analyse mentionnés ci-dessus : l'étude des relations de la GB, dans sa diversité de rôles, avec les différents dispositifs de contrôle, y compris ceux relevant de modes de contrôle autres que le contrôle des résultats. L'origine de notre projet étant présenté, nous souhaitons désormais le préciser.

NOTRE PROJET DE RECHERCHE

Les concepts de centralité, d'importance relative et d'importance fonctionnelle de la GB

Pour analyser la place (ou les places) de la GB dans le contrôle organisationnel, nous souhaitons analyser ses degrés divers d'importance pour le contrôle organisationnel en la situant par rapport aux autres dispositifs de contrôle à l'œuvre et en tenant compte de sa diversité de rôles qui lui permet justement de s'insérer dans des configurations variées de contrôle. Le fait de comparer l'importance de la GB à celle d'autres dispositifs correspond à la notion d'importance relative utilisée par Komarev (2007) dans son étude contingente des relations entre GB et tableau de bord. Mais, comme nous souhaitons comparer la GB à plus d'un dispositif de contrôle, il n'était pas envisageable pour nous de réaliser des comparaisons deux à deux exhaustives, les autres dispositifs de contrôle étant susceptibles d'être très nombreux et très divers selon les organisations. De plus, cela n'aurait pas obligatoirement présenté d'intérêt par rapport à notre projet. Nous avons donc considéré qu'il suffirait de savoir s'il existe d'autres dispositifs de contrôle plus importants ou aussi importants que la GB pour le contrôle organisationnel. Cette notion de « plus important » parmi un ensemble d'éléments nous a amenée au concept de centralité.

Selon le dictionnaire Larousse, le caractère central de quelque chose d'abstrait peut être défini par le « *fait d'avoir la principale importance ou de constituer le point de convergence ou de diffusion* ». Pour le dictionnaire de l'académie française, « *est central ce qui constitue l'élément principal auquel les autres sont subordonnés, où tout converge et d'où tout rayonne* ». On remarque que ces deux définitions définissent la centralité au moyen de deux caractéristiques : d'une part, la comparaison avec d'autres éléments et, d'autre part, le point de convergence et de diffusion ou, autrement dit, le point de passage obligé pour les autres éléments. Etudier le niveau de centralité de la GB dans le contrôle organisationnel revient donc à :

- étudier l'importance relative de la GB par rapport aux autres composantes du contrôle organisationnel : y en existe-t-il qui soient plus importants qu'elle ? Le contrôle organisationnel étant défini par Flamholtz (1983) comme « *toute action ou activité visant à influencer la probabilité que les personnes se comportent dans le sens de l'atteinte des objectifs de l'organisation* », l'importance d'une composante du contrôle organisationnel doit s'apprécier à la hauteur de sa capacité à orienter les comportements des individus, à travers ses rôles par rapport à eux.
- regarder si la GB est le point de départ (« d'où tout rayonne ») et/ou le point d'arrivée (« où tout converge »), si ce n'est de toutes les autres composantes du contrôle organisationnel, du moins de beaucoup ; cela renvoie à ce que nous appellerons l'articulation de la GB avec les autres composantes du contrôle organisationnel.

Etudier ce qui influence le niveau de centralité de la GB nécessite donc de dégager, d'une part, les dispositifs qui, à travers leurs rôles, peuvent être plus importants qu'elle dans le contrôle organisationnel et, d'autre part, ceux qui, par leurs relations ou articulations particulières avec elle, peuvent accroître ou au contraire diminuer son importance.

Par ailleurs, le niveau de centralité de la GB est également susceptible d'être influencé par l'importance (nombre et intensité) des rôles budgétaires, indépendamment de l'existence et de l'articulation avec d'autres dispositifs de contrôle. Nous qualifierons de « fonctionnelle » cette importance de la GB au regard de ses fonctions.

Nous souhaitons donc étudier le niveau de centralité de la GB au regard de son importance fonctionnelle et de son importance relative.

Comprendre l'influence des pratiques budgétaires sur les rôles de la GB et son articulation avec les autres dispositifs de contrôle

L'étude des pratiques budgétaires est indispensable au regard de notre problématique et ce, pour deux raisons. La première renvoie à l'une des deux caractéristiques du concept de centralité, à savoir la nécessité d'étudier l'articulation éventuelle de la GB avec d'autres dispositifs de contrôle, non pas en termes de rôles, mais de production de données. Les relations entre la GB et les tableaux de bord fournissent des illustrations de cette notion d'articulation sur la production des données et de ses implications pour notre problématique : certaines entreprises englobent dans la GB des indicateurs sur des données non monétaires qui, dans d'autres, sont prévus et suivis dans un ou des tableau(x) de bord distinct(s) ; le premier de ces cas de figure est susceptible de conférer une plus grande importance à la GB que le second. Par ailleurs, lorsque GB et tableau de bord sont bien distincts, leur articulation temporelle peut également interférer sur l'importance respective des deux outils : si le budget, même strictement monétaire, est réalisé avant le tableau de bord, il conditionne de fait un certain nombre d'indicateurs du tableau de bord et peut être alors perçu comme plus important que lui ; dans le cas de figure inverse, notamment avec un *balanced scorecard* fidèle à la conception qu'en ont ses auteurs, Kaplan et Norton (1992, 2010), le budget risque plus d'être vu comme un outil dérivé du *balanced scorecard* et moins important que lui pour orienter les comportements et décisions.

La deuxième raison qui nous amène à étudier les pratiques budgétaires réside dans le fait que nous ne supposons pas que les caractéristiques d'un contrôle organisationnel découlent intégralement d'un choix délibéré et rationnel du management ; nous ne considérons pas le contrôle organisationnel comme un système conçu de manière entièrement rationnelle, mais, conformément à l'expression d'Otley (1980), plus comme un « *package* », fruit de diverses influences au fil des années et ne relevant pas toutes de la rationalité économique (Baxter et Chua, 2003). De ce fait, les pratiques

budgétaires peuvent ne pas totalement découler d'un choix par rapport aux rôles que l'on souhaite faire assurer par la GB dans le contrôle organisationnel.

Le niveau de centralité de la GB : une affaire de perception

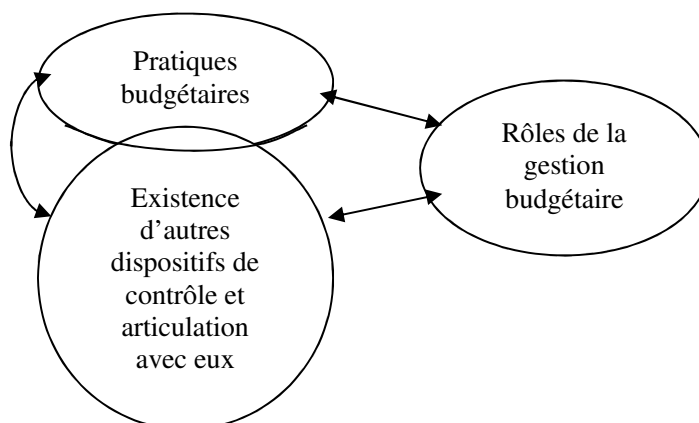
Enfin, soulignons que l'appréciation de l'importance de la GB et des autres dispositifs de contrôle est éminemment subjective. La première raison en est que l'importance des différentes composantes du contrôle organisationnel renvoie à leur capacité à orienter le comportement d'individus, ce qui peut difficilement être apprécié de manière objective. La deuxième raison tient à notre méthodologie d'enquête : comme nous l'expliquerons plus en détail ultérieurement, nous avons choisi de mener notre étude empirique au moyen d'entretiens et de nous en remettre à la perception, forcément subjective, de nos interlocuteurs sur l'importance relative de la GB.

Nos questions de recherche

Notre recherche vise à **dégager les facteurs intervenant dans la perception du niveau de centralité de la GB et en fournir une description**. Il en découle deux questions de recherche.

Notre première question de recherche, systémique, est la suivante : *quelles sont les interrelations entre les pratiques budgétaires, les rôles de la GB et les autres dispositifs de contrôle qui influencent la perception du niveau de centralité de la GB au sein du contrôle organisationnel ?*

A l'égard de cette première question, notre projet est de dégager quelques régularités quant à la combinaison entre ces trois éléments. Ce projet peut être représenté sous forme d'un triptyque:



Ce schéma appelle deux observations quant aux relations au sein du triptyque :

- 1) les relations entre les trois éléments sont moins des relations de causes à effets que des interactions, comme l'indiquent les flèches bidirectionnelles ;
- 2) il existe une imbrication partielle entre les pratiques budgétaires et l'articulation de la GB avec les autres dispositifs : par exemple, le fait que la phase de budgétisation et les documents appelés « budgets » comportent parfois une prévision sur des indicateurs non monétaires est à

la fois un critère de caractérisation du processus budgétaire et un critère d'articulation de la GB avec un autre dispositif de contrôle, en l'occurrence, les tableaux de bord.

Pour pouvoir répondre à cette première question, nous devons analyser les caractéristiques budgétaires des entreprises étudiées en termes de rôles, de pratiques et d'articulation avec les autres dispositifs de contrôle. Ce faisant, nous pouvons également répondre à une deuxième question, descriptive: ***quels sont les rôles budgétaires, les pratiques budgétaires et les autres dispositifs de contrôle qui influencent le plus la perception du niveau de centralité de la GB ?***

Nous répondrons à cette deuxième question en distinguant deux niveaux d'analyse : en interne aux entités interrogées d'une part, et dans la relation entre l'entité et son niveau N+1 d'autre part. En outre, nous souhaitons dégager des tendances sur les rôles et pratiques budgétaires qui favorisent le plus la centralité de la GB et, par ailleurs, les rôles, pratiques et autres dispositifs qui interviennent le plus dans les variations du niveau de centralité.

Les réponses à ces deux questions pourraient constituer une base à des recherches fonctionnalistes sur le contrôle organisationnel (organisation, typologies, contingence) ou plus spécifiquement sur la GB (typologie des places possibles au sein du contrôle organisationnel et contingence). D'un point de vue managérial, elles peuvent aider à concevoir un dispositif budgétaire, en termes de rôles et de pratiques, avec un souci de cohérence avec les autres dispositifs de contrôle. Les implications de notre recherche sont donc principalement fonctionnalistes. Pour autant, on verra que nous mobiliserons aussi quelques approches non fonctionnalistes pour répondre à nos questions.

Notre projet de recherche appelle trois remarques :

- Nous ne nous intéressons pas aux pratiques pour elles-mêmes, mais pour leurs implications sur les rôles de la GB et son articulation avec les autres dispositifs de contrôle.
- Notre problématique ne porte pas sur les raisons, rationnelles ou pas, qui président à l'utilisation de la GB ou à la détermination de ses pratiques. Nous serons amenée à en tenir compte, mais uniquement pour leurs conséquences sur la nature des relations entre les pratiques budgétaires, les rôles budgétaires et les autres dispositifs de contrôle.
- Nous ne souhaitons pas plus étudier les raisons qui président à la configuration du contrôle organisationnel comprenant, entre autres dispositifs, la GB. Nous souhaitons nous limiter à l'analyse des phénomènes internes au contrôle organisationnel permettant de comprendre la place de la GB et ses divers niveaux de centralité.

Précisons également que notre étude a été réalisée auprès d'entreprises françaises ou implantées en France, ce qui peut entraîner des spécificités quant aux pratiques budgétaires, composantes du contrôle organisationnel et perceptions de l'importance des différents dispositifs (D'Iribarne, 1993).

L'approche empirique

Notre recherche relève d'une posture positiviste teintée d'interprétativisme. Par ailleurs, le faible nombre de recherches sur les facteurs d'importance relative et les relations de la GB dans le contrôle organisationnel nous a conduit à adopter une démarche abductive de recherche. L'étude empirique a été réalisée sous forme d'entretiens semi-structurés auprès principalement de directeurs financiers ou du contrôle de gestion et de quelques responsables opérationnels. Pour le traitement des données, nous avons d'abord procédé à une analyse qualitative de chaque entretien. Puis, pour dégager les tendances générales tous entretiens confondus sur nos différents axes d'analyse, nous avons eu recours à des calculs simples (de fréquences, moyennes, parfois d'écart-types). Enfin, pour l'interprétation des tendances générales, nous avons fait un retour à une analyse qualitative des entretiens.

PLAN DE LA THESE

La thèse est organisée en **deux parties**.

La première partie est consacrée à une revue de la littérature et comprend trois chapitres, qui correspondent chacun à l'une des trois composantes de notre question de recherche.

Le chapitre 1 porte sur ce que la littérature nous apprend des rôles et inconvénients de la GB, qui constituent la pierre angulaire de notre recherche. Il est utile pour appréhender l'importance fonctionnelle. Il débouche sur la présentation de la liste de rôles que nous avons utilisée pour nos entretiens. Il permet également, à travers les souhaits d'amélioration de la GB, de commencer à entrevoir les implications des pratiques dans l'articulation entre la GB et les autres dispositifs de contrôle.

Le chapitre 2 vise principalement à éclairer les liens entre les pratiques et les rôles budgétaires, dans leur diversité respective. En identifiant les implications des pratiques sur les rôles, il dégage les possibilités d'agir sur l'importance fonctionnelle de la GB dans une approche managériale, mais en souligne également les limites.

Le chapitre 3 cherche à comprendre les places que la GB est susceptible d'occuper au sein du contrôle organisationnel, parmi un ensemble d'autres composantes de contrôle. Il est donc utile pour éclairer le concept d'importance relative. Il fournit d'abord à partir de la littérature un panorama des différentes composantes du contrôle organisationnel (objets, vecteurs génériques associés et dispositifs utilisés) ainsi que de leurs relations, en termes de concurrence et de complémentarité. Puis il se focalise sur la GB : quelles peuvent être ses fonctions et ses relations au sein du contrôle organisationnel ?

Cette revue de littérature permet de présenter notre cadre conceptuel de recherche en conclusion de la première partie. Il est repris et renseigné progressivement dans la deuxième partie (aux chapitres 6 et 7).

La deuxième partie présente notre approche empirique et ses résultats. Elle comporte cinq chapitres.

Le chapitre 4 explicite notre positionnement épistémologique et ses implications méthodologiques qui nous ont amenée à privilégier des entretiens longs, proches de mini-études de cas, dans notre étude empirique. Nous présentons aussi nos méthodes d'analyse de données. Nous exposons notamment en quoi les entretiens nous ont conduite à modifier notre liste initiale de rôles.

Le chapitre 5 explique au préalable nos choix de caractérisation des pratiques. Puis il présente les pratiques budgétaires observées dans notre étude et en dégage les implications possibles sur les deux dimensions qui déterminent le niveau de centralité de la GB : importance fonctionnelle et importance relative. Ces implications ne sont que potentielles et demandent à être confirmées ou infirmées dans les chapitres suivants.

Le chapitre 6 est consacré aux résultats sur les rôles budgétaires. Il vise à dégager les facteurs génériques d'influence sur l'importance fonctionnelle de la GB, notamment en confrontant les rôles observés avec les implications potentielles des pratiques dégagées au chapitre 5. Il offre également une lecture spécifique de chacun des rôles à l'égard de l'importance fonctionnelle.

Le chapitre 7 présente les résultats sur l'influence des autres dispositifs de contrôle sur la perception du niveau de centralité de la GB. Il expose les facteurs qui favorisent ou au contraire défavorisent cette centralité. Il dégage aussi les rôles budgétaires les plus sensibles à ces influences ainsi que les dispositifs de contrôle qui peuvent le plus influencer le niveau de centralité de la GB.

Le chapitre 8 est consacré à la synthèse des résultats, à leur interprétation et à leur discussion à travers une confrontation avec la littérature. Il aboutit à l'identification de six types de gestion budgétaire et à la proposition d'une arborescence permettant d'expliquer leurs niveaux respectifs d'utilité et de centralité pour le contrôle organisationnel.

PARTIE 1. REVUE DE LITTÉRATURE

L'objectif de cette partie est d'extraire de la littérature ce qui peut alimenter notre problématique et aussi en justifier l'intérêt, pour aboutir à notre cadre conceptuel de recherche, exposé en fin de partie.

Notre problématique se situe à l'intersection de deux volumineux corpus de recherche, l'un sur la GB, l'autre sur le contrôle organisationnel. Nous commençons par mobiliser celui portant sur la GB. En effet, notre sujet d'étude est bien la GB au sein du contrôle organisationnel, et non pas le contrôle organisationnel pour lui-même.

Le premier chapitre permet tout d'abord de cerner la diversité des rôles mais aussi des inconvénients potentiels de la GB. L'analyse de la littérature sur ce sujet est réalisée à travers une classification des rôles budgétaires en cinq grandes dimensions. Les quatre premières dimensions sont fonctionnalistes et sont principalement issues de l'école de Harvard (Anthony, Merchant, Simons), de l'école des relations humaines et de la théorie de l'agence. La dernière dimension, sociologique, traite des motifs d'utilisation de la GB autres que la recherche de performance. Les inconvénients de la GB sont présentés en référence aux quatre dimensions fonctionnalistes. Ce panorama permet d'établir la liste de rôles et d'inconvénients que nous avons utilisée pour nos entretiens. Nous présentons également des enquêtes récentes sur la perception de la GB. Il ressort de ces enquêtes, certes une appréciation très majoritairement positive de la GB, mais aussi une absence de convergence sur ses rôles et inconvénients principaux. Par ailleurs, plusieurs des rôles et inconvénients potentiels apparaissent comme subordonnés à certaines caractéristiques du processus budgétaire, ce qui nous amène à étudier les liens entre les processus budgétaires et la GB. C'est l'objet du chapitre 2.

Le chapitre 2 s'intéresse aux diverses manières dont un budget peut être construit et utilisé, c'est-à-dire à la diversité des pratiques des organisations en matière de processus budgétaire, et les relations entre cette diversité de pratiques et la diversité des rôles budgétaires. Nous étudions d'abord comment les pratiques budgétaires ont été caractérisées, ou dimensions du processus budgétaire sur lesquelles les pratiques peuvent différer. Nous nous appuyons pour cela principalement sur Sponem (2004) mais aussi sur les concepts d'utilisation diagnostique *versus* interactive de Simons. Nous fournissons ensuite un état des lieux des pratiques d'après les enquêtes récentes, ce qui fait ressortir leur diversité à l'égard de certaines dimensions. Puis nous analysons les explications fournies par la littérature à cette diversité. A cette fin, nous analysons de manière critique les recherches fonctionnalistes sur la GB (principalement la recherche contingente) et mobilisons des recherches non fonctionnalistes (principalement la théorie institutionnelle et la théorie structuraliste). L'examen de ces recherches permet d'asseoir notre conception des processus budgétaires comme étant le fruit, à la fois

d'intentions fonctionnalistes quant aux rôles, et d'une persistance de pratiques préexistantes et parfois issues de motifs non fonctionnalistes. Cette conception duale des liens entre rôles et pratiques budgétaires implique qu'il existe des marges de progrès, bien que pas totales, pour les améliorer dans une approche managériale. Cela justifie l'intérêt d'analyser ces liens plus finement. C'est pourquoi nous identifions ensuite les implications, selon la littérature, des pratiques sur les rôles budgétaires. Il apparaît que seules certaines dimensions des pratiques ont une forte influence sur les rôles et que seuls certains rôles sont fortement influencés par les pratiques. Le lien rôles-pratiques n'est donc pas total. Par ailleurs, des recherches récentes nous amènent à remettre en question les effets selon Simons d'une utilisation interactive *versus* diagnostique de la GB sur les rôles. On remarque enfin que la littérature existante n'analyse quasiment pas en quoi les pratiques influencent l'articulation de la GB avec d'autres dispositifs du contrôle organisationnel, en dépit de nombreuses préconisations d'étude de la GB dans le cadre général du contrôle organisationnel.

Le chapitre 3 cherche des axes de réponse à ces préconisations, en abordant la GB comme un outil parmi d'autres du contrôle organisationnel. Il explicite d'abord notre approche managériale du contrôle organisationnel, vu cependant comme le résultat de diverses influences au fil du temps, pour partie non fonctionnalistes. Il s'intéresse ensuite aux composantes possibles du contrôle organisationnel. En partant des principales typologies du contrôle organisationnel, il offre une synthèse des différents modes de contrôle (d'après leur objet), de leurs vecteurs (ou moyens) génériques associés, ainsi que des outils ou dispositifs qui peuvent les servir. Puis il s'intéresse aux modalités de coexistence entre les différents modes, vecteurs et outils de contrôle, en termes de concurrence, de complémentarité et de dynamique. A cet égard, le modèle de Simons est particulièrement intéressant, car il prévoit intrinsèquement une articulation de plusieurs leviers de contrôle et quelques recherches récentes questionnent les modalités de coexistence entre eux. Puis nous analysons comment la GB peut se situer par rapport aux différents modes et dispositifs de contrôle : 1) quels modes de contrôle peut-elle servir ? Quelles relations entretient-elle alors avec les autres dispositifs de contrôle ? De quels atouts et handicaps dispose-t-elle vis-à-vis d'eux ?

En conclusion de partie, nous explicitons notre cadre conceptuel de recherche.

CHAPITRE 1. LES ROLES ET LES INCONVENIENTS BUDGETAIRES

Selon Bouquin (1998, p. 325- 326), « 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 ». D'emblée, cette définition suggère une diversité budgétaire, en mentionnant une conception classique qui laisse supposer qu'il en existe d'autres. Et de fait, Bouquin le confirme en indiquant peu après que « le budget est une composante essentielle du système de contrôle. Mais la multiplicité de ses usages possibles en fait un instrument dont il est bon de percevoir aussi les limites » (p. 326). C'est sur cette diversité que nous voulons dans ce chapitre interroger la littérature, car elle constitue la pierre angulaire de notre problématique : l'explication des degrés divers d'importance de la GB.

Dans une première section, nous définirons ce que recouvre la GB et soulignerons son utilisation massive à l'heure actuelle. Puis dans une deuxième section, nous présenterons la multiplicité des rôles potentiels de la GB en explicitant pour chacun d'eux sa signification précise et, le cas échéant, son support théorique et les débats le concernant. Suite à ce panorama, nous exposerons en fin de cette section la liste de rôles que nous avons choisi d'utiliser pour notre propre enquête. Nous réaliserons un panorama similaire des inconvénients budgétaires potentiels en section 3. Puis, en section 4, nous confronterons ces listes aux résultats d'enquêtes récentes sur les rôles et les critiques de la GB.

Section 1. Le budget semble incontournable

Traditionnellement, le budget est considéré comme l'outil central du contrôle de gestion, à tel point que le contrôle de gestion a pendant longtemps été assimilé à la GB. Ainsi, Berland (2002) souligne que le compte-rendu d'une enquête menée en 1966 par l'Institut du Contrôle de Gestion tente de distinguer la gestion prévisionnelle, le contrôle de gestion, la GB et le contrôle budgétaire mais que, concrètement dans l'exposé des résultats, les concepts sont souvent traités comme un tout. On pourrait penser que cette confusion s'explique par la faible utilisation de la GB en France à l'époque, mais, plus récemment, Escoffier (2000) mentionne que si, pour certaines entreprises, le budget n'est que l'un des outils du contrôle de gestion, pour d'autres, le budget tient lieu à lui seul de contrôle de gestion. Il convient par conséquent de bien définir ce que nous englobons sous le terme de gestion budgétaire, avant de considérer son niveau actuel d'utilisation.

1. Le concept de gestion budgétaire

Nous désignons sous le terme de gestion budgétaire l'ensemble du dispositif de gestion prévisionnelle à court terme (généralement un an) s'appuyant sur l'organisation structurelle de l'entreprise (découpage en centres de responsabilité, organisation par projets ou autre) pour traduire sous une forme au minimum monétaire l'activité prévue afin de satisfaire les objectifs généraux de l'entreprise.

Elle comporte généralement deux processus principaux :

- le processus de budgétisation, qui se conclut par la production d'un ensemble de documents principalement monétaires appelés « budgets » ; cette phase comporte tout ou partie des étapes suivantes, selon les entreprises :
 - l'émission par la direction générale, le siège ou le groupe d'orientations, consignes ou hypothèses, ou cadrage budgétaire (pour 86% des entreprises françaises, selon Cartesis-Parson Consulting, 2010),
 - la plus ou moins grande participation des responsables de départements, divisions, filiales à l'élaboration de leurs propositions budgétaires,
 - la validation des budgets par la direction générale, après éventuellement négociation ou modification des versions initiales, sous forme d'une ou plusieurs itérations (entre 3 et 5 pour plus de la moitié des entreprises selon Andersen-Business Consulting, 2002),
 - le découpage des budgets selon une périodicité généralement mensuelle (dans 84 % des entreprises françaises selon l'enquête d'HEC-DFCG, Nguyen et de Laigue, 2010).

L'ensemble peut s'étaler sur une période allant d'un à quatre mois en France (moyenne de 3,4 mois selon Andersen – Business Consulting, 2002 ; 2 à 18 semaines avec une médiane se situant entre 8 et 10 semaines selon Cartesis – Parson Consulting, 2010) ;

- le processus de comparaison périodique en cours d'année des réalisations aux prévisions budgétaires, sous forme du calcul d'écarts ; les écarts sont diffusés dans des documents portant des noms divers selon les entreprises. Nous choisirons d'utiliser le terme « suivi budgétaire » plutôt que celui de « contrôle budgétaire », ce dernier pouvant prêter à confusion ; en effet, selon les auteurs, il est utilisé pour désigner, soit la seule comparaison des réalisations avec les données monétaires du budget, soit l'ensemble du processus budgétaire.

A ces deux composantes de la GB s'ajoute désormais presque toujours un troisième type d'analyse qui consiste à produire en cours d'année de nouvelles prévisions de ce qu'il est souhaité ou probable d'obtenir comme résultats d'ici la fin de l'exercice budgétaire. On peut ainsi distinguer quatre modalités principales d'actualisation formelle des prévisions :

- la révision budgétaire : elle remplace purement et simplement le budget initial, à la fois en termes de prévision à fin d'année et de critère d'évaluation ; elle n'est normalement préconisée qu'en cas d'évènement majeur totalement imprévisible et rendant le budget initial définitivement obsolète.
- le budget ajustable ou flexible : le montant total du budget initial peut être modifié suite à l'évolution de variables déterminées à l'avance (volume d'activité, cours d'une matière première, etc.) et non contrôlables par les budgétés, tout en maintenant les standards de performance initiaux (de productivité, etc.) ; Barret et Fraser (1978), entre autres, mentionnent cette pratique.
- les re-prévisions : contrairement aux deux pratiques précédentes, elles ne se substituent pas au budget annuel initial, qui reste officiellement l'objectif à atteindre, mais permettent d'actualiser les prévisions financières à fin d'année ; Barret et Fraser (1978) mentionnent qu'elles peuvent cependant dans certains cas être prises en compte avec le budget initial dans l'évaluation de performance. Elles peuvent prendre deux expressions différentes : elles correspondent, soit à une estimation des résultats probables à fin d'année (notion "d'atterrissage" à fin d'exercice), soit à un ajustement des budgets mensuels de la période restant à courir d'ici la fin de l'exercice afin de s'approcher le plus possible du budget annuel initial. Dans le premier cas, les re-prévisions n'ont pas de fonction managériale interne mais répondent juste à un besoin de visibilité financière ; dans le deuxième cas, les re-prévisions budgétaires cherchent aussi à susciter des actions correctives susceptibles de permettre de respecter encore les objectifs budgétaires annuels.
- les prévisions ou budgets glissants (*rolling forecasts*) : ils consistent à établir, non pas des re-prévisions s'arrêtant toutes à fin d'exercice budgétaire, mais à actualiser les prévisions en repoussant à chaque fois d'autant l'horizon concerné afin de garder une visibilité constante de prévision ; ainsi, dans le cas de prévisions annuelles glissantes établies chaque trimestre, chaque trimestre est prévu quatre fois : au titre du quatrième trimestre, puis du troisième, puis du deuxième et enfin du premier.

Soulignons que notre analyse porte plus sur le processus budgétaire, c'est-à-dire la démarche d'élaboration et d'analyse des différents documents produits dans le cadre de la gestion budgétaire, que sur leur contenu, dans la mesure où nous nous intéressons aux aspects organisationnels et non pas comptables de la gestion budgétaire.

On constate qu'à travers ses différents sous-processus, la GB couvre les trois phases que Bouquin (1998) attribue à tout système de contrôle organisationnel :

- la phase de finalisation, avant l'action, dans laquelle la GB s'inscrit à travers la budgétisation ;
- la phase de pilotage, ou encore de vigilance en cours d'action, qui trouve un relais dans le suivi budgétaire et, le cas échéant, dans les re-prévisions ; en effet, les écarts entre réalisations et prévisions et les re-prévisions ou les *rolling forecasts* appellent à une réflexion sur les aménagements à apporter aux actions initialement prévues ;

- la phase de post-évaluation, qui trouve un support dans la GB à travers les écarts sur budget qui, cumulés sur tout l'exercice budgétaire, permettent d'apprécier la performance réalisée par rapport à celle qui avait été prévue. Cette post-évaluation peut relever de deux optiques : une d'évaluation de la performance de l'organisation et une d'évaluation des individus. Dans l'optique organisationnelle, au-delà du simple constat *a posteriori* de performance, elle sert l'apprentissage organisationnel, selon le principe de « double boucle » formulé par Argyris (1976). Dans l'optique d'évaluation des individus, elle fait écho à une recherche de motivation des individus.

Ainsi, la contribution de la GB aux trois phases d'un système de contrôle organisationnel lui confère un fort intérêt potentiel pour ce système.

2. Un outil largement utilisé

La GB a pendant longtemps fait l'objet de peu d'études en France (à l'exception des enquêtes menées périodiquement par HEC-DFCG, en 1994 et 1998, et celle de Touchais, 1998), mais plusieurs enquêtes ont été réalisées depuis le début des années 2000, par des chercheurs ou des cabinets de consultants, et elles soulignent toutes une utilisation généralisée du budget en France, comme en témoigne le tableau 1 ci-dessous :

Tableau 1 : Récapitulatif d'enquêtes sur l'utilisation de la GB en France

	Andersen Business Consulting (2002)	Bescos et Cauvin (2003)	Bescos et al (2004) ³	Sponem (2004)	HEC-DFCG, Jordan (2005)	Cartesis Parson consulting (2007)	HEC-DFCG, Nguyen et de Laigue (2010)
Nombre de répondants	100	82 entreprises réalisant plus de 100 millions d'euros de chiffre d'affaires	46 entreprises réalisant plus de 100 millions d'euros de chiffre d'affaires	276 questionnaires exploitables	175, dont 90 en grandes entreprises et 85 en PME	100, dont 56% ayant CA > 1 Md, 33% CA compris entre 250 et 999 M, 11% CA < 250M	159, dont 67% de PME (effectif < 500)
Fonctions des répondants	Non précisé	1/3 de directeurs opérationnels, 2/3 de responsables financiers	Directions administratives et financières	Responsables financiers ou du contrôle de gestion	Responsables financiers ou du contrôle de gestion	100% de responsables financiers ou contrôleurs de gestion	Responsables financiers ou du contrôle de gestion
Utilisation du budget	100%	100%	100%	100%	100% ⁴	100%	98%

Face aux critiques dont la GB fait depuis plusieurs années l'objet de la part de chercheurs et de cabinets de consultants (et sur lesquelles nous reviendrons), on pourrait cependant penser que cette utilisation massive de la GB a diverses explications autres que son intérêt en termes de gestion et

³ Il nous semble que cet article s'appuie sur les données issues de la même enquête que celle utilisée par Bescos et Cauvin (2003), mais réduites aux seules réponses provenant de financiers afin d'améliorer l'homogénéité de l'échantillon.

⁴ Dont des budgets glissants pour une entreprise.

qu'elle ne traduit pas une réelle satisfaction à l'égard de la GB. Plusieurs enquêtes se sont ainsi intéressées au degré de satisfaction généré par la GB et/ou à l'intention des entreprises de l'abandonner.

Tableau 2 : Satisfaction à l'égard de la GB, d'après l'enquête de Sponem (2004)

Enquête auprès de 269 financiers, France	Pas d'accord		Tout à fait d'accord		
	Vous êtes satisfait du processus budgétaire (moy = 3,29/5)	8,2%	16,8%	24,6%	38,4%
Les managers sont plutôt satisfaits du proc budg (moy = 3,31)	5,3%	13,2%	34,3%	39,6%	7,5%
Le budget est un instrument de gestion majeur (moy = 4,03/5)	1%	5%	18%	42%	34%

Tableau 3 : Satisfaction à l'égard de la GB, d'après l'enquête d'HEC-DFCG (1994)

Enquête auprès de 595 financiers, dont 492 France, 99 Grande Bretagne, 24 Allemagne, 10 Italie	
Budget utile: oui : 90% , non : 5%, NSP : 5%	Procédure bonne: oui : 47% , non : 32%, NSP : 21%
Procédure trop longue: oui : 38%, non : 41% , NSP : 21%	Procédure trop lourde: oui: 36%; non : 44% , NSP : 20%
Procédure trop financière: oui : 28%; non : 59% , NSP : 23%	Simplification envisagée à CT: oui : 47%, non : 51% , NSP : 2%
Envisage abandon total du budget au niveau opérationnel pour se limiter à évaluation financière globale pour l'entreprise: oui : 4%, non : 81% , NSP : 2%	
Envisage abandon total du budget au niveau des usines, succursales, filiales, en le limitant à un budget global par fonction (fabrication, ventes, etc.) ou par business units: oui : 11%, non : 81% , NSP : 8%	

L'enquête plus récente d'HEC-DFCG (Nguyen et de Laigue, 2010) semble indiquer que la satisfaction à l'égard de la GB se serait même améliorée depuis 1994 : 76 % des répondants ne trouvent pas le processus budgétaire trop coûteux, 72 % pas trop complexe et 54 % pas trop long.

L'enquête de Cartesis-Parson Consulting (2007), quant à elle, interroge sur l'appréciation de l'efficacité du dispositif prévisionnel (constitué de la GB pour la totalité de l'échantillon, d'un plan stratégique pour 72 % et d'un plan opérationnel pour 65 %) en matière de pilotage de la performance. Elle révèle un score de 3,49 sur une échelle de 1 à 4 (53 % de tout à fait satisfaisante, 42 % de partiellement satisfaisante, 5 % de plutôt non satisfaisante, 1 % de pas du tout satisfaisante).

Les enquêtes réalisées auprès d'entreprises françaises convergent donc sur l'appréciation globalement positive de la GB. Cela ne semble pas constituer une spécificité française. En effet, Libby et Lindsay (2010) ont interrogé 558 entreprises américaines ou canadiennes sur la GB : 94 % des firmes utilisant la GB pour le contrôle et l'évaluation de performance (qui représentent elles-mêmes 79 % des firmes interrogées) n'envisagent pas d'abandonner la GB dans les deux années à venir, 5 % l'envisagent et 1% ont décidé de le faire. En outre, 90 % des firmes considèrent que la GB est utile (est « *value-added* »), ce qui semble confirmé par le fait que les auteurs constatent une corrélation entre les entreprises déclarant que la GB est utile et les entreprises performantes (en termes de profit, d'innovation et de satisfaction clients). Cependant, 46 % de celles souhaitant conserver la GB envisagent d'y apporter des modifications afin d'en limiter les inconvénients. Ainsi, les auteurs enregistrent l'adhésion de 88 % des répondants à la proposition suivante : « *les problèmes avec la GB ont plus à voir avec comment elle est utilisée et avec certains rôles qu'on lui demande de jouer ; la GB est potentiellement extrêmement utile si elle est bien utilisée.* » (p. 60).

Par ailleurs, les auteurs ne constatent pas de corrélation entre la valeur perçue de la GB et la taille de l'entreprise ni son type de stratégie, confirmant que la GB présente un intérêt pour un très large éventail d'entreprises. En revanche, mais pour les seules entreprises américaines de cette enquête, la valeur perçue de la GB est plus forte pour les entreprises indépendantes que pour les subdivisions. Ce constat est particulièrement intéressant à l'égard des degrés divers d'intérêt de la GB et nous incite à distinguer dans notre recherche deux niveaux d'analyse des caractéristiques budgétaires : au niveau des sièges ou groupes et au niveau des subdivisions ou filiales.

Ekholm et Wallin (2000) arrivent à des constats similaires dans leur étude auprès de 168 entreprises finlandaises : 25 % des entreprises n'envisagent aucun changement par rapport à leurs pratiques budgétaires actuelles, 60,7 % n'envisagent pas d'abandonner la GB mais essaient de l'améliorer en permanence, 6,5 % envisagent de l'abandonner, 1,8 % sont en train de l'abandonner et 6 % l'ont déjà abandonnée. Ils constatent également que les entreprises n'envisageant pas d'abandonner la GB présentent de meilleures performances financières que celles qui l'ont abandonnée ou envisagent de le faire.

Les études semblent donc convergentes : la GB est non seulement majoritairement utilisée, mais aussi considérée comme utile à la performance de l'entreprise, ce qui semble confirmé par le niveau de performance des entreprises l'utilisant, meilleur que celles s'en détournant. Cependant, une proportion importante d'entreprises n'envisageant pas de s'en passer reconnaissent le besoin de l'améliorer.

Conclusion de la section 1

La GB regroupe l'élaboration et l'utilisation des budgets, des écarts sur budget et des actualisations budgétaires. Très largement utilisée en France et à l'étranger, elle est majoritairement considérée comme utile et globalement satisfaisante. Néanmoins, une proportion importante d'organisations n'envisageant pas de l'abandonner souhaitent l'améliorer, ce qui suggère qu'elle n'est pas exempte d'inconvénients. Par ailleurs, un constat de Libby et Lindsay (2010) nous conforte dans l'intérêt de distinguer deux niveaux d'analyse, sièges et subdivisions, dans la perception de la GB. Dans les sections suivantes, nous présenterons plus précisément les rôles susceptibles d'expliquer la perception de l'utilité de la GB ainsi que les inconvénients budgétaires appelant à des évolutions des pratiques d'après la littérature.

Section 2. Les rôles potentiels de la GB

1. Le concept de rôle

Samuelson (1986) considère que trois types d'expression des rôles des budgets peuvent coexister au sein d'une même organisation : le rôle officiel ou énoncé (*articulated role*), le rôle réel (*real role*) et le rôle souhaité (*intended role*).

Les rôles officiels ou rôles énoncés des budgets sont formulés par les dirigeants pour informer les autres membres de l'organisation des raisons qui sous-tendent la GB et des rôles organisationnels qu'elle doit servir.

Les rôles réels sont effectivement à l'œuvre dans l'organisation. Leur évaluation empirique est plus difficile à réaliser car elle suppose une connaissance précise de l'usage que les managers font des budgets et du processus budgétaire. Un chercheur peut espérer y accéder, soit par observation participante, soit en s'en remettant aux propos d'acteurs du processus budgétaires le connaissant très bien, sous réserve 1) qu'ils aient une grande lucidité, 2) qu'ils acceptent de faire part de leur analyse.

Les rôles souhaités, enfin, correspondent aux rôles désirés mais non exprimés par les hauts dirigeants. Ils peuvent contribuer à comprendre comment le système budgétaire est utilisé et les impacts qu'il a. Les intentions peuvent en effet influencer à la fois les pratiques techniques et les processus organisationnels qui sous-tendent la démarche budgétaire. Mais il est également très difficile de les établir empiriquement : par définition, les dirigeants ne désirent pas les énoncer. Quant à les déduire de l'observation des pratiques et processus budgétaires, cela s'avère également difficile car les intentions par rapport au budget peuvent varier dans le temps et en fonction des individus.

En tout état de cause, on peut penser que les rôles des budgets sont susceptibles d'être différents, au moins partiellement, selon que l'on s'intéresse aux rôles officiels, aux rôles réels ou aux rôles souhaités. Or, la littérature ne mentionne pas explicitement le type d'expression des rôles dont elle fait état, même s'il serait possible dans certains cas de le supposer au regard du rôle mentionné. Ainsi, Samuelson (1986) émet l'hypothèse que les rôles officiellement énoncés relèveraient fréquemment de la planification, même lorsque le budget est principalement utilisé pour contrôler les responsabilités. Pour Burchell *et al* (1980), les rôles déclarés relèvent de fonctions socialement acceptables, en l'occurrence de rôles utiles à l'efficacité organisationnelle. Or, la très grande majorité de la littérature empirique sur les rôles des budgets s'appuie sur les déclarations d'acteurs budgétaires et ne permettent pas de détecter les rôles souhaités, au sens où l'entend Samuelson. Il est donc

vraisemblable que les rôles ayant pu être empiriquement relevés correspondent majoritairement, soit à des rôles officiels, soit à des rôles réels.

Précisons également que nous retiendrons ici tous les rôles mentionnés et qui constituent des motifs d'utilisation des budgets. Mais parmi ces rôles, certains traduisent des motifs d'utilisation par les dirigeants à des fins d'optimisation de la performance économique de l'entreprise, alors que d'autres peuvent correspondre à des détournements des budgets, réalisés éventuellement par d'autres acteurs que les dirigeants et/ou à d'autres fins que la recherche de performance organisationnelle. Les premiers correspondent donc à des rôles fonctionnalistes, supposés « bénéfiques » à la performance économique de l'entreprise, alors que les seconds, correspondant à la recherche de satisfaction de besoins des acteurs, peuvent pour certains s'avérer contraires à l'optimisation de la performance de l'entreprise.

2. Les rôles budgétaires d'après la littérature

Nous souhaitons réaliser tout d'abord une revue détaillée de la littérature sur les rôles de la GB, afin de bien en cerner les tenants et aboutissants. Les rôles budgétaires constituent en effet un axe essentiel de notre recherche et une compréhension fine de chacun est indispensable pour notre enquête empirique.

La littérature fournit de nombreuses listes des rôles budgétaires. Nous proposons dans le tableau 4 ci-après un résumé de certaines d'entre elles. Il permet de constater que, bien que certains rôles soient souvent mentionnés, il n'y a pas deux publications qui en donnent exactement la même liste. Par ailleurs, on remarque également que certains auteurs réalisent des typologies (Berland, Sponem, Simons) en termes de grandes finalités plus ou moins exclusives l'une de l'autre et auxquelles différents rôles sont associés, alors que d'autres, qui généralement se situent dans une approche exclusivement fonctionnaliste, se contentent de réaliser une liste de rôles.

Pour notre part, au regard de notre question de recherche, notre propos n'est pas d'établir une typologie des rôles de la GB, mais une simple liste destinée à interroger nos interlocuteurs sur l'importance de chaque rôle dans leur organisation. Pour nous y aider, nous proposons dans un premier temps de réaliser un panorama des rôles de la GB selon la littérature, en les classant en cinq grandes dimensions : la dimension financière, la dimension à l'égard de la stratégie, la dimension de pilotage à court terme, la dimension psychologique et la dimension sociologique.

Tableau 4 : Rôles de la GB d'après la littérature

Auteurs	Rôles du budget
Hofstede (1967)	Autorisation de dépenses, prévision (sur éléments hors contrôle), planification-coordination, standard pour la mesure de performance
Barret et Fraser (1978)	Importants : planifier, motiver, évaluer ; moins importants : coordonner, éduquer
Samuelson (1986)	Planification (planification, coordination, ajustement sur la base des écarts), contrôle des responsabilités (détermination d'objectifs financiers, mesures de performance), influencer les comportements (inciter à la décision sur des critères financiers, former à la culture financière), rôles passifs (budget comme rituel, habitude ou usage)
Lyne (1988)	Forts : prévision du futur, aide à la maximisation du profit, outil d'évaluation de la performance, maîtrise de la performance par le calcul et l'analyse des écarts ; plus faibles : moyen de communication pour le management, motivation des salariés à faire mieux, moyen de calcul des récompenses
Bunce, Fraser, Woodcock (1995)	Par ordre décroissant : prévision financière, contrôle des coûts, gestion du cash-flow, allocation des ressources, fixation d'objectifs, communication des plans, planification des ressources, pilotage de l'entreprise, évaluation des performances, visibilité, élaboration de prix de cession, fixation des objectifs personnels, calcul de coûts standards
Berland (1999b)	3 groupes de rôles associés à 3 types de contrôle : prévision-planification (=> prévision, autorisation de dépenses, évaluation non formalisée), coordination-socialisation (=> coordination, communication, évaluation), évaluation-sanction (=> motivation, engagement, évaluation financière stricte)
Bouquin (1998)	Coordination-communication, gestion prévisionnelle, délégation-motivation
Ekholm et Wallin (2000)	Contrôle et évaluation, planification, <i>empowerment</i> ⁵ , mise en œuvre de la stratégie, motivation des salariés
Hansen et Van der Stede (2004)	D'après des responsables budgétaires : planification opérationnelle, évaluation des performances, communication des buts, émergence de la stratégie ; auteurs signalent d'autres rôles possibles pour le top management (allocation de ressources, autorisation de dépenses)
Simons (1990, 1991, 1994, 1995, 2000)	2 rôles par rapport à la stratégie dépendant de 2 types d'utilisation de la GB : déclinaison de la stratégie avec une utilisation diagnostique et émergence de la stratégie avec une utilisation interactive
Sponem (2004)	<u>Analyse de la littérature</u> : 4 groupes de rôles associés à 4 perspectives : perspective contingente de recherche d'efficacité et d'efficience (=> coordination, contrôle, pilotage, déclinaison de la stratégie, convergence des buts), perspective néo-institutionnelle de légitimation pour obtenir des ressources (=> mythe de rationalité), perspective marxiste où la main d'œuvre est subordonnée aux objectifs de profit (=> suivre le niveau de profit), perspective foucauldienne de discipline-surveillance (=> découper l'entreprise, observer à distance sans être vu). <u>Pour enquête</u> : piloter les différentes activités, prévoir les besoins financiers, autoriser les dépenses, allouer les ressources, déployer la stratégie, définir les responsabilités et contractualiser les engagements, motiver, évaluer les responsables des managers, communiquer avec les acteurs externes, communiquer entre les différents niveaux hiérarchiques, coordonner les activités, gérer les risques
Zrihen (2004)	5 rôles informels plus ou moins liés : instrument de pouvoir, rituel organisationnel, langage symbolique, mythe rationnel, mécanisme de défense contre l'anxiété.

Soulignons que les dimensions que nous retenons ont des sources théoriques différentes. Ainsi, la dimension à l'égard de la stratégie ainsi que la dimension de pilotage en cours d'année ont principalement pour source ce que Sponem (2004) a qualifié « d'école de Harvard », dont les noms les plus emblématiques en contrôle de gestion sont Anthony, Merchant, Simons et, dans une moindre mesure car moins spécifiquement centré sur le contrôle de gestion que sur l'organisation et la stratégie, Mintzberg. La dimension psychologique a pour principales sources la théorie des relations

⁵ Les auteurs définissent le rôle d'*empowerment* comme le fait de constituer une base d'information pour les employés (p. 525)

humaines et la théorie économique (plus particulièrement la théorie de l'agence). La dimension sociologique a des sources multiples, mais très majoritairement non fonctionnalistes ; on soulignera cependant qu'une de ces sources, la théorie institutionnelle, est considérée par certains comme fonctionnaliste (Covaleski et al, 2003) et comme non fonctionnaliste par d'autres (Baxter et Chua, 2003). Quant à la dimension financière, ses sources se trouvent au départ dans la gestion publique, les entreprises s'étant inspirées des techniques budgétaires gouvernementales (Hofstede, 1967, p. 19-20) puis dans la théorie économique.

2.1. La dimension financière de la GB

Nous regroupons sous cette dimension deux rôles : celui de prévision financière à des fins de gestion financière et celui de communication financière externe.

2.1.1. La prévision financière

La prévision financière (de résultats, de cash-flows) correspond au concept anglo-saxon de *forecasting* (Bunce *et al*, 1995 ; Hofstede , 1967-1977 ; Lyne, 1988) ou encore d'anticipation financière que Berland (1999a, p. 228) définit en ces termes : « *Les chiffres du budget représentent alors la performance moyenne attendue des activités de l'entreprise* ». La GB permet la prévision financière grâce à deux de ses phases : lors de la budgétisation, par la consolidation financière des budgets opérationnels, et lors des re-prévisions ou révisions en cours d'année. Certains auteurs (Hofstede 1967-1977, Lyne 1988) soulignent la différence entre prévision et planification, la prévision consistant en une projection passive sur la base d'éléments considérés comme hors de contrôle, alors que la planification suppose un caractère volontariste et actif par rapport au futur. Dans certaines structures de très petite taille, le budget peut être réduit à sa plus simple expression, et la prévision financière peut y constituer la seule partie formalisée de la démarche prévisionnelle. Bunce *et al* (1995) mentionnent une enquête réalisée auprès des membres de CAM-i ⁶selon laquelle les budgets ne joueraient plus principalement que des rôles financiers, parmi lesquels le rôle de prévision financière est mentionné en premier, suivi de celui de contrôle des coûts, puis de celui de gestion du cash-flow.

2.1.2. La communication financière externe

Outre que la prévision financière permet de prendre des décisions de gestion financière (notamment de gestion du cash-flow, cf. ci-dessus), elle constitue également la base de la communication

⁶ Consortium for Advanced Manufacturing – International : groupe de réflexion créé en 1973, réunissant des universitaires et des grandes entreprises européennes, nord-américaines, japonaises et australiennes, ayant pour but de mener une recherche appliquée sur les systèmes, technologies et standards avancés en matière de management et de production. Le CAM-i s'est particulièrement fait connaître dans le début des années 1980 pour ses travaux sur l'activity based costing, l'activity based budgeting et l'activity based management puis, dans les années 1990 pour avoir lancé le projet de recherche intitulé « Beyond Budgeting Round Table », couramment traduit en français sous l'intitulé de « gestion sans budget ».

financière vis-à-vis de parties prenantes (actionnaires, créanciers, partenaires sociaux, tutelles, etc.), ainsi que le mentionnent Sponem (2004) ou Ekholm et Wallin (2000). Pour ces derniers, ce rôle pourrait être un de ceux les plus appelés à se développer. Drury et Tayles (1995) mentionnent le fait que la comptabilité de gestion pourrait même être subordonnée à certains égards à la comptabilité financière, afin de pouvoir assurer la communication externe tout en évitant le coût d'une double comptabilité. L'enquête de Cartesis-Parson Consulting (2007) relève ainsi que 69 % des cent entreprises françaises interrogées ont revu leur construction budgétaire en fonction des normes IFRS (83 % des entreprises cotées et 55 % des entreprises privées non cotées), afin de satisfaire les investisseurs à l'égard de leurs besoins accrus de comparabilité des performances financières.

2.2. La dimension à l'égard de la stratégie

Cette dimension sert la fonction de finalisation du contrôle organisationnel, telle que Bouquin (1998) la définit, mais aussi d'intégration au sens de Lawrence et Lorsch (1969-1989) ou encore d'ajustement organisationnel selon Berland (1999a). La GB est ici vue comme un moyen de fixer à chaque sous-unité des objectifs à court terme cohérents avec les buts plus globaux de l'entreprise et en tenant compte des ressources mobilisables. La GB est potentiellement en lien avec la stratégie à travers plusieurs rôles : la communication et la déclinaison de la stratégie, l'émergence de la stratégie et, enfin, la coordination et l'intégration des sous-unités de l'organisation.

2.2.1. La communication et déclinaison de la stratégie

La GB se voit depuis longtemps attribuer dans la littérature un rôle de déclinaison de la stratégie (généralement sous l'intitulé *planification* en anglais⁷). Les budgets sont ainsi présentés comme la traduction à court-terme des objectifs stratégiques et des moyens nécessaires à leur atteinte, arrêtés dans le cadre de la planification à moyen terme (Barret et Fraser, 1978 ; Bouquin, 1998 ; Otley, 1977 ; Samuelson, 1986 ; Schiff et Lewin, 1970) et/ou comme un moyen de communiquer sur ces objectifs (Bunce *et al*, 1995 ; Hansen et Van der Stede, 2004 ; Lyne, 1988). Notons que ce rôle dépasse celui de prévision financière qu'il englobe, car il y ajoute une démarche plus volontariste de recherche de convergence vers des buts stratégiques globaux, pas toujours seulement financiers, et formant le futur désiré, et pas seulement subi. La fréquence avec laquelle ce rôle est mentionné dans la littérature en fait un des plus officiels, selon la typologie de Samuelson (1986).

Simons (1995 ; 2000, entre autres) parle, lui, d'utilisation diagnostique de la GB. Elle permet en effet d'alerter sur les dérives par rapport aux objectifs et de susciter un diagnostic sur leurs causes. Selon lui, les systèmes de contrôle diagnostique sont en effet les systèmes de *feedback* formels utilisés par les dirigeants pour piloter, surveiller les résultats organisationnels et corriger les déviations par

⁷ En français, le mot planification ne correspond généralement pas au budget, dont l'horizon est annuel, mais au processus qui permet d'établir un plan moyen terme, c'est-à-dire à plus d'un an.

rapport à des standards de performance préalablement établis et portant sur des facteurs-clés de succès de la stratégie (variables critiques de performance, selon l'expression de Simons) ; les subordonnés sont responsabilisés et évalués par leur hiérarchie sur le respect de ces standards, en contrepartie de la délégation qui leur est accordée sur les actions à mener pour les atteindre ; ces systèmes sont ainsi conçus pour déployer de manière descendante des stratégies déjà arrêtées, tout en permettant à la hiérarchie de pratiquer une gestion par exception, c'est-à-dire de n'intervenir directement qu'en cas de dérive par rapport aux standards ou objectifs. Les budgets constituent les exemples les plus typiques de ces systèmes (Simons, 1995, p. 61)⁸. Notons que Simons (1995, p. 79) mentionne que les standards de performance arrêtés et suivis de manière diagnostique peuvent être monétaires et non monétaires. Soulignons également que, dans le cadre de groupes ou d'entreprises opérant sur plusieurs métiers, les stratégies dont il est question sont celles des métiers ou filiales (*business strategy*), pas celle du groupe, et que l'utilisation diagnostique de dispositifs de gestion pour les orienter, les décliner et les piloter ne constitue qu'un seul des quatre leviers de contrôle de la stratégie identifiés par Simons ; les trois autres sont les systèmes de valeurs (*belief systems*), les systèmes frontières (*boundaries systems*), les systèmes interactifs (*interactive systems*). Nous reviendrons ultérieurement sur ces trois leviers, mais signalons dès à présent que les systèmes de valeurs et les systèmes frontières concernent le groupe ou l'entreprise dans son ensemble et permettent aux plus hauts niveaux hiérarchiques de délimiter le domaine stratégique de l'organisation (Simons, 1994, p. 33, p. 157) ; ainsi, « *un système fort de valeurs et des frontières claires apportent aux managers la garantie que leurs subordonnés ne s'engagent pas dans des activités qui pourraient compromettre l'intégrité du métier et ne gaspillent pas les ressources de l'organisation dans des projets et des actions qui ne permettent pas de construire des avantages concurrentiels* » (Simons, 1995, p. 58). On voit donc par cette citation que ces deux systèmes, s'ils permettent bien d'orienter la définition des stratégies des entités opérationnelles, ne servent cependant pas à les définir précisément. Quant aux systèmes diagnostiques, leur fonction n'est pas non plus de définir la stratégie intentionnelle des subdivisions, mais de la décliner. Simons ne fournit donc pas d'analyse explicite de l'intervention des différents niveaux hiérarchiques -groupe ou siège d'une part, et directions de subdivisions d'autre part- sur la définition des stratégies intentionnelles des subdivisions.

A cet égard, les travaux de Goold et Campbell (1987), en revanche, mettent en lumière plusieurs cas de figure. Dans leur typologie sur le type de management stratégique, ils tiennent en effet compte de deux dimensions : d'une part, l'intervention du « centre » (groupe, siège ou direction d'entreprise indépendante) dans le choix des stratégies des subdivisions et, d'autre part, la nature des objectifs et leur fermeté. La première dimension conditionne la possibilité pour le budget de jouer un rôle de déclinaison de la stratégie : ce rôle suppose en effet que le centre ait des vues stratégiques qu'il

⁸ On verra ultérieurement que Simons indique que d'autres dispositifs de gestion peuvent également être utilisés de manière diagnostique.

cherche à relayer ; plus le centre intervient dans la définition des stratégies, plus la GB peut potentiellement assurer le rôle de déclinaison. Quant à la deuxième dimension, elle renvoie à la nature de la stratégie –monétaire ou également non monétaire- et à la fermeté de la déclinaison de la stratégie. Goold et Campbell définissent ainsi huit politiques du centre à l'égard de la stratégie de ses subdivisions, dont seulement trois sont stables, les cinq autres n'étant adoptées que de manière provisoire. Les trois politiques stables, appelées planification stratégique, contrôle stratégique, contrôle financier, apparaissent en majuscules dans le schéma 1 ci-dessous.

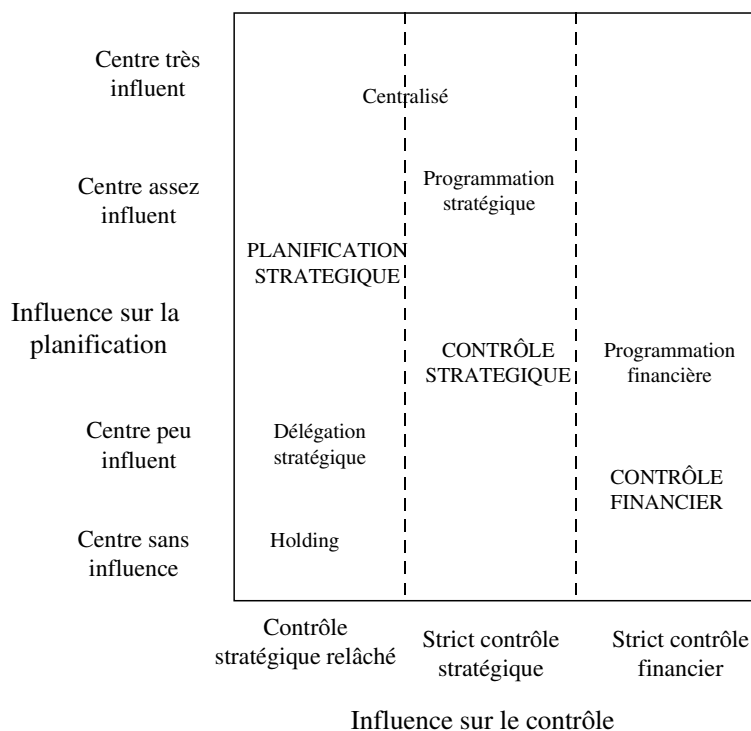


Schéma 1 : Les styles de management stratégique, repris de Goold et Campbell (1987), p 36

En ce qui concerne la configuration appelée « planification stratégique », le centre ne se contente pas de demander des plans aux subdivisions, mais participe également à leur définition de manière concertée. Quant au contrôle *a posteriori* du respect de ces plans, il est qualifié de stratégique car il porte à la fois sur des objectifs monétaires et non monétaires, et de relâché parce que le respect des objectifs ne constitue pas un critère absolu d'évaluation de la performance ; les objectifs sont par ailleurs suivis, mais sans grand formalisme, et les écarts ne sont commentés et analysés que dans des cas exceptionnels. On voit donc que ce type de management de la stratégie par le groupe diffère d'une utilisation diagnostique telle que Simons la définit à deux égards : le suivi des écarts n'est pas très formalisé et les performances ne sont pas nécessairement évaluées sur la seule base du respect des objectifs

Dans le cas du contrôle stratégique, les stratégies des subdivisions sont proposées par les subdivisions ; le centre ou groupe ne fait que vérifier leur niveau d'ambition ainsi que leur cohérence tant interne que vis-à-vis de la stratégie globale du groupe. Les objectifs associés sont à la fois monétaires et non monétaires, de court terme (dans le budget) et de plus long terme (dans un plan moyen terme). Toutefois, les objectifs non monétaires sont plus difficiles à établir que les objectifs monétaires. Le système de suivi des objectifs est plus formalisé que dans la configuration de la planification stratégique, il porte surtout sur les objectifs de court terme, c'est-à-dire le budget. Les responsables sont évalués sur le respect du budget, sauf s'ils peuvent montrer qu'une dérive par rapport au budget se justifie au regard des objectifs à plus moyen terme. On constate que ce type de management stratégique correspond au contrôle diagnostique de Simons, associé à des objectifs prioritairement mais pas exclusivement monétaires.

Dans le type du contrôle financier, enfin, l'élaboration de la stratégie est entièrement laissée à la discrétion des subdivisions. Le centre-groupe ne s'intéresse qu'aux objectifs financiers à court terme, sur lesquels il ne donne aucune consigne préalable et arbitre en fonction de leur niveau d'ambition. La périodicité du suivi budgétaire est courte et le respect des objectifs à court-terme (c'est-à-dire du budget) constitue l'unique critère d'évaluation de la performance. On constate que ce type de management stratégique correspondrait bien à une utilisation strictement diagnostique de la GB, et portant uniquement sur des objectifs monétaires, si ce n'est qu'elle ne sert pas à décliner une stratégie préalablement annoncée.

La confrontation de la typologie de Goold et Campbell avec le concept de contrôle diagnostique de Simons suggère ainsi deux pistes intéressantes :

- Pour caractériser le rôle de déclinaison de la stratégie, il peut être intéressant, à l'instar de Goold et Campbell, de spécifier la nature des objectifs retenus pour décliner la stratégie : exclusivement monétaires ou également non monétaires ; Simons ne souligne pas l'intérêt de cette distinction, bien qu'elle ne soit pas incompatible avec sa conception du contrôle diagnostique.
- Le type du contrôle financier suggère qu'une utilisation diagnostique de la GB peut ne pas servir un rôle de déclinaison de la stratégie.

L'étude des liens entre la GB (ou, plus largement, les systèmes de contrôle) et les types de stratégies ont fait l'objet de nombreuses recherches contingentes (pour une revue de littérature sur le sujet, voir Gerdin et Greve, 2004 ; Langfield-Smith, 1997 ;). Langfield-Smith (1997) souligne que le point commun des recherches contingentes sur les liens entre dispositifs de contrôle et stratégie est qu'elles sont toutes centrées sur la stratégie intentionnelle, les dispositifs de contrôle étant vus comme des moyens de mise en œuvre rationnelle de la stratégie. Cette conception est réductrice, ainsi que le montre le rôle suivant.

2.2.2. L'émergence de la stratégie

Mintzberg (1994a), en s'intéressant à la stratégie effectivement réalisée, a formalisé le concept de stratégie émergente, ainsi que le montre le schéma 2 ci-dessous.

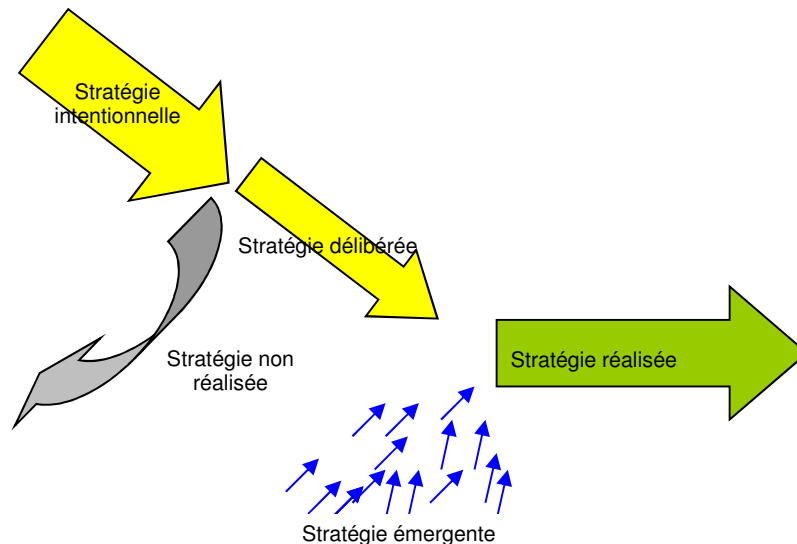


Schéma 2 : Les différentes formes de stratégie, repris de Mintzberg (1994, p. 41)

Dans ce schéma, la stratégie intentionnelle correspond à celle que l'entreprise communique et cherche à décliner (cf. rôle précédent). Elle est imaginée et formulée par la direction. Mais Mintzberg relève que la stratégie réalisée correspond rarement à la stratégie intentionnelle dans son intégralité ; ce décalage doit être vu de manière positive car il traduit une capacité d'adaptation de l'organisation face à des éléments imprévus ou à une relative inadaptation de la stratégie formulée par un management éloigné du terrain. Ce phénomène se traduit par l'abandon d'une partie de la stratégie intentionnelle (stratégie non réalisée), mais aussi par la prise d'initiatives tactiques de la part des opérationnels. Les initiatives et « bonnes idées » issues du terrain (représentées par les petites flèches bleues dans le schéma) n'ont pas été prévues dans le cadre du processus de planification et constituent généralement un flux convergent, une sorte de cohérence, que Mintzberg appelle stratégie émergente.

Simons (1987, 1990, 1991, 1994, 1995, 2000) reprend le concept de stratégie émergente en soulignant l'intérêt pour la direction de la percevoir au plus tôt et de s'en inspirer pour former une nouvelle stratégie intentionnelle et ce, d'autant plus si l'organisation se positionne comme innovante ou qu'elle perçoit des incertitudes stratégiques, c'est-à-dire des opportunités ou menaces susceptibles d'invalider sa stratégie actuelle. Considérant comme Mintzberg que la direction de l'entreprise ou qu'un service chargé de la planification, trop éloignés du terrain, ne sauraient toujours percevoir toutes les opportunités et menaces ni imaginer toutes les réponses adaptées à elles, Simons préconise la mise en place par le dirigeant d'un contrôle interactif, appliqué à un dispositif de gestion particulier

de son choix. Un dispositif de gestion est utilisé de manière interactive dès lors que le dirigeant s'y implique personnellement, fortement et régulièrement en en faisant l'occasion de discussions intenses avec ses subordonnés dans le cadre de réunions récurrentes. Le fait d'utiliser un dispositif de gestion de manière interactive permet au dirigeant de centrer l'attention de ses subordonnés et d'engager le dialogue avec eux sur ce qu'il perçoit comme des incertitudes stratégiques et de favoriser ainsi la prise d'initiatives et l'apprentissage organisationnel ; ce faisant, il encourage la formation d'une stratégie émergente qu'il peut capter au plus tôt. Simons considère que la GB fait partie des dispositifs de gestion pouvant être utilisés de manière interactive. Un processus budgétaire très interactif devient de la sorte un catalyseur de dialogue qui permet d'encourager les stratégies émergentes et d'en informer le dirigeant. Il s'agit alors d'une utilisation de la GB strictement opposée à son utilisation traditionnelle diagnostique, qui vise à décliner la stratégie.

L'utilisation interactive de dispositifs de contrôle rencontre tout un courant actuel de recherche sur les liens entre les outils de planification en général (qu'ils soient à court-terme comme le budget ou à plus moyen terme) et la formation des plans d'action, pour le court-terme, ou de la stratégie, pour le moyen terme (Abernethy et Brownell, 1999 ; Chapman, 1998 ; Kober *et al*, 2007 pour n'en citer que quelques-uns).

2.2.3. Un moyen d'intégration-coordination ex ante

Le budget peut être vu comme un outil d'intégration dans la mesure où la communication verticale et horizontale qu'il occasionne permet, à l'égard d'entités aux intérêts et optiques très divers :

- de les coordonner sur leurs niveaux d'activité (Barret et Fraser, 1978 ; Drury, 1986 ; Lyne, 1988 ; Otley, 1977 ; Samuelson, 1986) ;
- de leur imposer un langage commun, en l'occurrence financier (Cyert et March, 1963) ;
- de faire émerger, à l'occasion du processus d'allocation des ressources, des conflits sous-jacents et de les trancher (Schiff et Lewin, 1970) ;
- d'établir des prix de cession (Bunce *et al*, 1995).

Thomas (2003) et Villesèque-Dubus (2005) soulignent l'importance toute particulière de ce rôle budgétaire dans des organisations matricielles ou ayant développé des logiques transversales en complément des logiques hiérarchiques traditionnelles.

2.3. La dimension de pilotage et de coordination des actions en cours d'année

Pour Bouquin (1998), la fonction de pilotage d'un système de contrôle correspond à un rôle de vigilance dans l'action et d'intervention corrective, qui repose sur un système d'information permettant de savoir, au vu des réalisations, s'il faut ajuster les actions. La GB peut participer à ce

pilotage puisque les objectifs budgétaires sont supposés orienter l'action des responsables opérationnels sur les variables clés de leur champ de responsabilité, et les indicateurs financiers du suivi budgétaire, leur donner des informations utiles à la gestion de ces variables (Ekholm et Wallin, 2000 ; Horngren, 1977 ; Lyne, 1988 ; Samuelson, 1986 ; Sponem, 2004). On notera que l'efficacité de cette fonction de pilotage dépend du degré de connexion du budget initial aux facteurs réellement déterminants pour l'atteinte des objectifs organisationnels, c'est-à-dire de la qualité de la finalisation. Cette condition préalable peut être assurée à deux niveaux : à la fois d'un point de vue qualitatif -par l'examen, lors de la négociation des budgets, des plans d'action qui les supportent- et d'un point de vue monétaire -par l'objectif budgétaire en lui-même. Le suivi budgétaire et, le cas échéant, les re-prévisions budgétaires permettent ensuite, en cours d'exercice, d'alerter en cas de dérive et sont censés déclencher les actions correctives de la part des responsables opérationnels. Selon Simons, cette fonction de *feedback* peut être utilisée de deux manières : de manière cybernétique -ou diagnostique- dans une utilisation traditionnelle qui vise à respecter des objectifs budgétaires intangibles fixés en début d'exercice, ou de manière interactive afin de tenir compte de nouveaux éléments intervenus depuis l'élaboration du budget initial et/ou d'intégrer de nouvelles initiatives.

Dans une conception interactive, le pilotage nécessite une coordination en temps réel pour pallier les limites de la coordination *ex ante* réalisée en phase de budgétisation. Ainsi, Villesèque-Dubus (2007) souligne dans une étude de cas que les interactions sociales suscitées par la GB sont plus nombreuses et associent plus d'acteurs en cours d'année, lors du suivi budgétaire et des re-prévisions budgétaires, que lors de la budgétisation.

2.4. La dimension psychologique de la GB

Les organisations sont constituées d'acteurs autonomes dont les objectifs personnels ne sont pas toujours naturellement convergents avec ceux de l'organisation. La GB contribue à assurer une convergence des buts à travers la communication des objectifs de l'organisation et leur déclinaison (rôle de déclinaison de la stratégie), la communication d'information en cours d'année pour réajuster les actions (rôle de pilotage), mais encore faut-il que les salariés soient motivés à atteindre les objectifs. La GB peut y contribuer en faisant écho aux besoins psychologiques des individus. Notons cependant que ces mécanismes psychologiques, bien que pouvant présenter une certaine constance statistique, sont sujets à des variations en fonction de la personnalité des individus.

L'analyse des liens entre la GB et la motivation des individus a été initialisée par des auteurs tels que Argyris (1952), Hofstede (1967-1977), Stredy (1960), Stredy et Kay (1964). Elle trouve sa source dans « l'école des relations humaines », qui met l'accent sur l'individu au sein des organisations et postule que les relations de travail influencent fortement la satisfaction au travail et la productivité des individus. L'école des relations humaines est apparue en réaction au taylorisme et trouve son origine

dans l'expérience menée par Elton Mayo de 1927 à 1932 dans l'usine d'Hawthorne. Elle regroupe des recherches en psycho-sociologie du travail réalisées pour beaucoup dans les années 1950-1960 (Aldefer, 1969 ; Herzberg *et al*, 1959 ; Porter et Lawler, 1968 ; Vroom, 1964), recherches qui rejoignent à de nombreux égards la conception de Maslow (1954) sur les besoins fondamentaux de l'homme.

L'école des relations humaines a notamment mis en lumière différents styles de management, qui renvoient implicitement à des interprétations différentes des facteurs psychologiques de motivation des individus. Ainsi, McGregor (1960) distingue deux conceptions fondamentalement opposées du management, qu'il a appelées « théorie X » et « théorie Y » : la théorie X peut être reliée à la conception bureaucratique classique issue de Taylor et postule que l'homme a une aversion innée au travail ; la théorie Y considère au contraire que la dépense d'effort physique et mental est aussi naturelle que le jeu ou le repos et « *que les hommes sont capables d'autodiscipline au service d'objectifs qu'on leur a proposés* » (Hofstede, 1967-1977, p. 207). Bouquin (1998, p. 154) résume aussi la théorie Y en ces termes : « *contrôler avec les hommes et non malgré eux* ». Sur la base d'une comparaison entre les modes de management japonais et américains, Ouchi (1981) est ensuite allé au-delà de la théorie Y en conceptualisant ce qu'il a appelé la « théorie Z » : selon lui, la supériorité des entreprises japonaises sur les entreprises américaines (à l'époque de publication de l'ouvrage) reposait sur leur capacité à gagner l'engagement et la loyauté de leurs salariés en leur offrant des valeurs idéologiques émotionnellement impliquantes et une sécurité de travail. Ces trois conceptions des ressorts psychologiques des individus dans leur rapport au travail offrent des lectures différentes des fonctions de motivation des individus par la GB. On notera cependant qu'elles postulent toutes que la motivation se traduit par une amélioration de la performance.

Nous présentons ci-après quatre ressorts potentiels de motivation par la GB : une évaluation budgétaire de la performance des individus, le caractère intrinsèquement motivant des objectifs, un processus budgétaire participatif et, enfin, la réduction de l'ambiguïté ou sécurisation.

2.4.1. *La motivation liée à une évaluation sur des critères budgétaires et le courant RAPM*

Comme on l'a vu précédemment, la GB permet de post-évaluer la performance de l'entreprise en général et des différentes entités budgétaires qui la composent. Or, de la performance d'une entité budgétaire à celle de son responsable, il n'y a qu'un pas qu'il est facile de franchir : le respect du budget peut ainsi constituer un critère important d'évaluation de la qualité de management d'une entité budgétaire par son responsable et enclencher pour ce dernier des récompenses ou sanctions pécuniaires, directes ou indirectes (augmentation *versus* réduction de salaire, promotion *versus* rétrogradation, voire licenciement). Les recherches d'Arwidi et Samuelson (1993) confirment qu'en

Suède, à partir des années 70, l'organisation en centres de responsabilité aurait trouvé dans les budgets, d'une part, un moyen de formaliser les responsabilités financières des centres de responsabilité et, d'autre part, une référence pour contrôler leur efficacité et leur efficacité. Samuelson (1986) considère que l'utilisation des budgets dans l'évaluation des performances constitue un changement majeur de leurs fonctions, dans la mesure où elle met l'accent sur la responsabilité et l'engagement personnels et non plus sur la recherche relativement impersonnelle, à travers la planification, de solutions satisfaisantes pour l'entreprise dans son ensemble.

Hopwood (1972) distingue ainsi trois⁹ types d'évaluation des performances, selon qu'ils sont fortement, moyennement ou faiblement liés au respect du budget :

- le *budget constrained style* : l'évaluation des performances est fondée sur l'aptitude du responsable à respecter strictement les objectifs budgétaires à court terme ;
- le *profit conscious style* : l'évaluation est fondée sur l'aptitude du manager à accroître l'efficacité globale de son unité en cohérence avec les buts à long terme de l'organisation. (utilisation plus souple des données) ; l'accent est mis sur les coûts, pas sur le respect du budget ;
- le *non accounting style* : les données comptables et budgétaires ont un rôle mineur dans l'évaluation des performances des individus.

De nombreux auteurs soulignent ainsi le rôle de responsabilisation des responsables budgétaires à travers une évaluation de leur performance reliée au respect de leur budget (Barret et Fraser, 1978 ; Berland, 1999a ; Bouquin, 1998 ; Bunce *et al*, 1995 ; Ekholm et Wallin, 2000 ; Hansen et Van der Stede, 2004 ; Samuelson, 1986, pour ne mentionner que ceux repris dans le tableau 4).

Les fondements psychologiques d'une évaluation de performance sur des critères budgétaires

Gervais (2000), Hofstede (1967-1977) et Naro (1998) expliquent que cette pratique s'appuie sur le postulat que la rémunération et autres récompenses ou sanctions liées à l'évaluation contribuent à satisfaire certains des besoins tels qu'ils ont été catégorisés par Maslow (1954) et Aldefer (1969), sous forme d'une hiérarchie : les besoins les plus primaires sont les besoins d'existence (besoins physiologiques et besoins de sécurité), puis viennent les besoins d'affiliation et de rapports sociaux et enfin, les besoins de développement personnel (besoins d'estime et besoins de réalisation de soi ou d'épanouissement). Herzberg (*et al*, 1959 ; 1977) s'est intéressé aux effets de la satisfaction de ces besoins sur la motivation au travail. Il opère une distinction entre les vrais agents de motivation et ce qu'il appelle les facteurs d'hygiène, c'est-à-dire qui ne développent pas la motivation lorsqu'ils sont satisfaits mais génèrent un mécontentement ou des frustrations lorsqu'ils ne le sont pas ; les facteurs d'hygiène sont donc potentiellement plus porteurs de sentiments négatifs que positifs. Herzberg a

⁹ En fait, Hopwood distingue un quatrième type, le « *budget-profit style* », intermédiaire entre les « *budget constrained* » et « *profit conscious* » styles, mais qui ne représente que 10 % des répondants et qu'il n'utilise pas dans l'interprétation de ses résultats.

constaté que les vrais agents de motivation renvoient principalement à la satisfaction des besoins sociaux et de développement personnel, tandis que les facteurs d'hygiène renvoient principalement à la satisfaction des besoins d'existence. Les effets d'une évaluation selon des critères budgétaires sur la satisfaction des besoins fondamentaux ont donné lieu à plusieurs interprétations.

La première interprétation correspond à une vision classique et coercitive du budget issue d'une conception bureaucratique du contrôle dans laquelle les individus, naturellement passifs au travail, doivent être contraints par l'autorité et le contrôle (Shiff et Lewin, 1970) ; des objectifs budgétaires reliés à un système d'incitations constitueraient alors une forme de relais de l'autorité qui obligerait les individus à améliorer leur performance. On voit que cette conception correspond à ce que McGregor a appelé la théorie X. Dans cette interprétation, le caractère coercitif de la GB pour les individus repose sur le fait que la GB est adossée à des récompenses et sanctions salariales qui conditionnent la satisfaction des besoins d'existence (besoins physiologiques et besoins de sécurité).

Hofstede (1967-1977) souligne que rattacher le caractère motivant du lien de la GB avec un système de récompenses-sanctions à la satisfaction des besoins d'existence correspond à une conception vraisemblablement erronée et réductrice des effets de l'argent sur la motivation : erronée parce que, ainsi que l'a montré Herzberg, la satisfaction des besoins d'existence ne développe pas la motivation mais évite juste l'insatisfaction ; réductrice, car la rémunération satisfait également des besoins supérieurs (besoins d'estime et de reconnaissance) plus susceptibles de générer de la motivation. Par ailleurs, dans les récompenses-sanctions liées à la GB, l'élévation du statut et la promotion sont encore plus clairement associés à la satisfaction des besoins supérieurs, et donc à la motivation, que le salaire. Locke (1968) souligne également que l'argent aurait moins pour effet d'améliorer les performances que d'amener les individus à accepter des tâches qu'ils n'accepteraient pas sinon.

La théorie de l'agence comme autre fondement de l'évaluation sur des critères budgétaires

La théorie de l'agence s'appuie sur plusieurs postulats : la propension des individus à toujours vouloir maximiser leurs intérêts propres, le risque de divergence d'intérêts entre les principaux et les agents, mandatés par les principaux pour gérer l'organisation à leur profit, et la rationalité parfaite des individus. Pour inciter les agents à œuvrer dans le sens des intérêts de leurs mandants, les principaux mettent en place des mécanismes de surveillance et d'incitation des agents, qui adaptent leurs propres choix dans le cadre de leur travail en fonction de ces mécanismes. L'organisation parvient ainsi à l'équilibre de Nash, c'est-à-dire à un équilibre rendu stable car aucune des deux parties, connaissant la stratégie de l'autre, ne peut modifier sa propre stratégie sans affaiblir sa position personnelle. Les rémunérations variables en fonction de l'atteinte d'objectifs budgétaires conformes aux intérêts des principaux font partie des mécanismes d'incitation utilisés par les principaux à l'égard des agents. Le *reporting* budgétaire et le suivi des écarts font partie des mécanismes de surveillance par le principal.

Cette théorie a été initialement appliquée à la relation entre actionnaires et dirigeants, mais a ensuite été étendue à d'autres relations, notamment celle entre dirigeants et salariés ayant reçu une délégation de la part des dirigeants¹⁰.

Les recherches sur les effets des critères budgétaires d'évaluation-rémunération : le courant RAPM

Le concept de RAPM (*Reliance on Accounting Performance Measures*) est défini par Harrisson (1993, p. 319) comme le fait que « les supérieurs s'appuient et mettent l'accent sur les critères de performance quantifiés en termes financiers et comptables et pré-spécifiés en objectifs budgétaires ». Cette pratique est souvent désignée en langue anglaise sous le terme « *budget emphasis* ». Selon Hartmann (2000), le courant RAPM vise à décrire et comprendre les effets comportementaux et organisationnels de l'utilisation de l'information comptable dans l'évaluation de performance de subordonnés. Ces effets peuvent être positifs ou négatifs. Brownell et Dunk (1991) considèrent que le courant RAPM constitue le corpus le plus volumineux de recherche en contrôle de gestion. Bien que, *stricto sensu*, au regard de sa définition, il ne s'intéresse qu'à une dimension des pratiques budgétaires, à savoir le degré de prise en compte du respect du budget dans l'évaluation de performance (et/ou le calcul de rémunération variable) des responsables budgétaires, Hartmann (2000) mentionne que certaines études du courant RAPM ne s'intéressent pas qu'aux critères de post-évaluation des managers mais aussi à la manière dont les objectifs budgétaires sont établis dans la phase de budgétisation, plus particulièrement au niveau de participation des responsables budgétaires à la définition de leurs objectifs. Il est d'ailleurs assez fréquent que les recherches analysent les effets combinés de plusieurs de ces deux dimensions (par exemple, Brownell, 1982 ; Brownell et Dunk, 1991 ; Brownell et Hirst, 1986 ; Dunk, 1989 et 1993 ; Harrison, 1992 ; Kenis, 1979). Ces deux dimensions sont le plus souvent analysées au regard de leurs effets sur la motivation ou l'attitude des responsables budgétaires par rapport à leur travail ou au regard de leurs effets directs ou indirects sur le niveau de performance, qu'elle soit budgétaire (degré d'atteinte des objectifs budgétaires), managériale (niveau de résultats obtenus par le responsable budgétaire), ou organisationnelle (niveau de performance de l'organisation en termes de profit, croissance, compétitivité, etc.). Nous nous centrerons pour l'instant sur les seuls effets positifs et de la seule dimension de l'évaluation-rémunération sur des critères budgétaires. Les effets négatifs en seront présentés en section 3 au titre des inconvénients de la GB. Quant aux effets de la participation budgétaire, ils seront présentés au § 2.4.3.

Deux études ont marqué le début du courant RAPM : Hopwood (1972) et Otley (1978). Hopwood a trouvé que les effets dysfonctionnels avec une évaluation strictement liée au budget (*budget constrained style*) étaient plus marqués et plus susceptibles de nuire à la performance qu'avec une évaluation partiellement liée au budget (*profit conscious style*). Otley n'a pas vérifié ces résultats : il

¹⁰ Pour une analyse de l'approche économique de la GB à travers la théorie de l'agence, voir Covaleski, Evans et al (2003).

n'a pas trouvé de lien direct entre le style d'évaluation et le niveau de performance mais a suggéré l'intervention conjointe de facteurs contextuels (caractéristiques de l'environnement économique et taille de l'organisation) et du style d'évaluation pour expliquer la performance. Ces dernières conclusions ont ainsi donné lieu à deux types de recherches : contingentes et non contingentes. Les premières sont les plus nombreuses ; ainsi, Hartmann (2000) recense quarante-deux recherches du courant RAPM, dont neuf seulement ne sont pas contingentes.

En ce qui concerne les études RAPM non contingentes, les résultats se sont rapidement avérés non convergents : ceux de Kenis (1979), par exemple, ne concordent avec ni ceux d'Hopwood (1972), ni ceux d'Otley (1978) ; ils ne révèlent pas d'effet négatif d'une évaluation sur des critères budgétaires : ni sur les attitudes des managers à l'égard de leur travail (satisfaction, sentiment de pression, implication), ni sur leur performance budgétaire. Les recherches contingentes du courant RAPM ont cherché à expliquer cette non convergence de résultats par l'intervention de facteurs externes ou internes comme variables médiatrices des effets d'une évaluation budgétaire sur les attitudes des managers à l'égard de leur travail (satisfaction, tension) et/ou la performance. Cependant, bien que plus nombreuses que les études non contingentes, ces études présentent également peu de convergence quant à leurs résultats.

Hartmann (2000) formule ainsi à l'égard du courant RAPM trois principales critiques qui peuvent expliquer qu'il ne constitue pas encore un ensemble organisé et cohérent en dépit de son volume :

- La manière de comprendre et de mesurer l'accent sur le respect du budget n'est pas standardisée, créant un flou autour du construit de RAPM en lui-même. Otley et Pollanen (2000) ainsi que Otley et Fakiolas (2000) abondent dans le même sens. En effet, plusieurs dimensions sont utilisées pour définir le style d'évaluation : l'utilisation rigide *versus* flexible du budget, l'accent sur le court-terme *versus* le long-terme, l'utilisation rigide *versus* flexible de tout objectif quantifié, pas seulement d'objectifs budgétaires financiers, l'accent sur les mesures absolues (quantitatives) de performance plutôt que sur la comparaison à des objectifs prédéfinis, l'importance comparée de critères objectifs *versus* subjectifs de performance. En ce qui concerne la mesure des styles d'évaluation, ils constatent également une grande diversité de méthodes.
- On dénote fréquemment une ambiguïté sur ce qui, de la performance et de l'utilisation de mesures comptables de performance, constitue une variable indépendante et une variable dépendante ; les relations entre les attitudes au travail (tension, satisfaction, etc.) et la performance sont en effet complexes et peu claires.
- La théorie de la contingence est utilisée de manière dispersée : les facteurs de contingence relèvent de niveaux d'analyse très divers (qui vont de la culture nationale jusqu'au type de

personnalité) ; le choix des facteurs de contingence est également très varié et souvent assez aléatoire.

Otley et Pollanen (2000) soulignent également la diversité des échantillons (type d'organisations, pays, taille des organisations, taille des échantillons, études de cas *versus* études de plusieurs organisations), qui rend les études difficilement comparables.

En tout état de cause, quelles que soient les interprétations du potentiel motivant des récompenses-sanctions pécuniaires en fonction ou pas de variables contextuelles, ce potentiel est éminemment variable d'un individu à l'autre, en fonction de son système de valeurs et de son propre rapport à l'effort et à l'argent (Hofstede, 1967-1977 ; Locke, 1968). Par ailleurs, Kominis et Emmanuel (2007) montrent que le caractère motivant d'une évaluation-rémunération sur des critères formels de performance dépend de la justesse de la mesure de performance et de la transparence du lien entre performance et récompense. En outre, une évaluation-rémunération sur le respect du budget présente également un certain nombre de risques comportementaux, ainsi que nous le verrons ultérieurement. Ce risque d'effets pervers peut donc amener certaines organisations à préférer ne pas lier le respect des objectifs budgétaires à des récompenses-sanctions, tout en escomptant pourtant un caractère motivant des objectifs. C'est l'objet du rôle suivant.

2.4.2. La motivation intrinsèque par les objectifs et la délégation

Locke (1968) explique sous un angle moins coercitif et plus proche de la théorie Y le caractère psychologiquement motivant d'objectifs budgétaires ambitieux. Il considère en effet que des objectifs difficiles à atteindre –sous réserve qu'ils soient clairement définis et avec une échéance assez proche– conduisent à une meilleure réalisation que des objectifs faciles à atteindre ou qu'une injonction du type « faites de votre mieux ». Cette conception est à rapprocher de la motivation qu'on peut trouver à relever un défi, de la gratification qu'il y a à réaliser quelque chose de difficile et, donc, de la satisfaction des besoins supérieurs de la pyramide de Maslow.

En fait, Hofstede (1967) montre, en prolongement des travaux de Stredy (1960) et Stredy et Kay (1964), que la relation entre le niveau d'objectif et la motivation a la forme d'un U inversé : « *les résultats des recherches montrent que :*

- *les budgets lâches sont de pauvres agents de motivation ;*
- *en serrant les budgets on en renforce l'effet ;*
- *au-delà d'une certaine limite, en serrant davantage le budget, on ne renforce plus la motivation ; elle commence à tomber ;*
- *cette limite, et de façon plus générale la mesure où et la façon dont les travailleurs intériorisent les standards, dépendent de facteurs découlant de la situation, du management et des personnalités des responsables du budget. » (Hofstede, 1967, p. 105)*

Le dernier point de cette citation souligne, comme précédemment pour les incitations monétaires, le caractère variable selon les individus des effets des objectifs sur la motivation. A cet égard, la théorie de l'expectance (ou *path-goal theory*), initialisée par House (1971), McClellan *et al* (1953) et Vroom (1964), a apporté un éclairage complémentaire à celui de la pyramide des besoins, en étudiant les relations entre récompenses, motivation, performance et satisfaction au travail. Collins (1982), Gervais (2000) et Naro (1998) résument cette théorie par le fait que la motivation d'un individu à fournir des efforts pour atteindre un objectif dépend de sa perception :

- de sa capacité à réussir, ce qui renvoie au niveau de difficulté des objectifs, mais aussi à la perception par l'individu de ses propres capacités ;
- de la probabilité que la réussite lui permette d'obtenir une récompense, intrinsèque (i.e. lui procurant le sentiment de s'être réalisé dans un travail intéressant) ou extrinsèque (rémunération, promotion, reconnaissance externe) ;
- de la valeur que l'individu attache à cette récompense, ce qui dépend notamment de si la récompense est perçue comme équitable et du système de valeurs de l'individu.

On voit que cette théorie présente un lien avec l'analyse fondée sur les besoins en ce qui concerne l'effet motivant des récompenses, mais qu'elle l'enrichit de la notion de récompense intrinsèque. La théorie de l'expectance envisage en effet un caractère intrinsèquement motivant des objectifs, fondé sur la satisfaction des besoins « supérieurs » de réalisation de soi. Si la récompense espérée est en revanche extrinsèque, cela renvoie au rôle motivant de la GB précédemment évoqué, c'est-à-dire au titre de son utilisation pour l'évaluation-rémunération. Kominis et Emmanuel (2007) montrent que les deux types de motivation ne dépendent pas l'une de l'autre. Si l'on s'intéresse uniquement au caractère intrinsèquement motivant des objectifs, on note alors que celui-ci dépend de deux facteurs principaux : les caractéristiques des individus (en termes de personnalité, de valeurs, de niveau des besoins de réalisation), et du niveau de difficulté des objectifs. Dans le cadre de notre recherche, ne pouvant présager des caractéristiques individuelles, nous relierons principalement le rôle de motivation par les objectifs au niveau de difficulté des objectifs qui doit, comme on l'a vu, être ambitieux sans être irréaliste.

Collins (1982, p. 113) explique également le caractère intrinsèquement motivant des objectifs budgétaires par la délégation qui y est attachée : « *une tâche revêt une force de motivation intrinsèque bien moindre si la responsabilité de la performance ne peut pas être attribuée à un responsable spécifique¹¹, l'appel à un besoin humain de base, à savoir le besoin de contrôle* ». Bouquin (1998, p. 155) évoque le même rôle en ces termes : « *1) la satisfaction de l'individu est la condition de l'efficacité de son travail, 2) puisqu'il existe une relation entre cette satisfaction et la réalisation des besoins d'estime et d'épanouissement, il faut que l'entreprise cherche à assouvir ces besoins-là, 3) un*

¹¹ Nous traduisons la formulation anglaise « *specific role incumbent* » par « responsable spécifique ».

bon moyen d'y parvenir est d'offrir à l'individu l'occasion de faire la preuve de ses capacités en l'amenant à s'engager sur des objectifs et en lui déléguant des autorités.

2.4.3. La motivation par la participation et la valorisation

La participation des opérationnels à la GB est définie par Kenis (1979), Shields et Shields (1998) comme le processus par lequel le manager est impliqué dans et a une influence sur l'élaboration de son propre budget. Bouquin (1998) souligne que la participation budgétaire permet de faire de la GB un dispositif de direction participative par les objectifs (DPPO). Notons également que Besson *et al.* (2004) soulignent l'intérêt d'élargir le concept de participation budgétaire en ajoutant à la discussion des objectifs budgétaires la discussion des plans d'action et, en cours d'année, des actions correctives. Cette proposition nous paraît pouvoir être rapprochée au concept d'utilisation interactive de la GB de Simons, sur laquelle nous reviendrons.

Argyris (1952) est le premier à avoir prôné une participation budgétaire effective (par opposition à ce qu'il a appelé la pseudo-participation) pour remédier aux problèmes humains induits par la GB. Ses travaux pionniers ont ainsi marqué le début d'une longue série d'études, principalement anglo-saxonnes. Nous ne mentionnerons ici que les plus décisives ou les plus récentes.

Hofstede (1967-1977) considère qu'une participation effective au processus budgétaire est le facteur qui a le plus d'effets positifs sur la motivation des managers : les objectifs budgétaires sont d'autant mieux acceptés qu'ils ont été définis ensemble et non pas imposés par la hiérarchie ; son étude révèle également qu'à l'inverse, la participation à la définition de standards techniques, c'est-à-dire non pas financiers comme le budget, n'a pas d'effet sur la motivation car elle est considérée comme une prérogative normale et évidente de tout responsable. Kenis (1979) confirme l'effet de la participation sur la motivation à respecter le budget. L'échange d'information renforce ainsi la cohésion des équipes. Collins (1982) considère que cette participation permet même une égo-identification du responsable budgétaire à son budget. Nouri et Parker (1998) constatent que la participation budgétaire favorise l'implication affective, l'adhésion des salariés à l'égard de l'organisation. Chenhall et Brownell (1988) montrent que la participation budgétaire permet de développer la satisfaction par rapport au travail et la performance en réduisant l'ambiguïté de rôle pour les managers.

Cependant, toutes les études ne sont pas convergentes quant aux effets de la participation sur la performance. Ce constat s'explique en partie par le fait que certains auteurs ont implicitement considéré que la motivation et/ou la satisfaction des managers et/ou l'attitude par rapport au budget avaient des effets sur leur performance, d'autres non. Ainsi, Milani (1975) ou Kenis (1979) trouvent que la participation a des effets positifs sur la satisfaction au travail et sur l'attitude par rapport à la GB ou à l'organisation, mais pas significativement sur la performance. Une des explications avancées

à ce constat est que la participation des subordonnés à l'élaboration de leurs propres objectifs peut leur faciliter la création de *slack* budgétaire¹² (Onsi (1973) ; Otley, 1977 ; Young, 1985). trouve au contraire que la participation permet de réduire le *slack*. Parker et Kyj (2006) trouvent pour leur part que la participation n'a qu'un effet indirect et conditionnel sur la performance : si, combinée avec une forte implication vis-à-vis de l'organisation, les subordonnés acceptent de livrer à leur hiérarchie des informations opérationnelles et de réduire ainsi l'asymétrie d'information qui permet la création de *slack*. Mais encore faut-il que les managers opérationnels aient une implication forte à l'égard de l'organisation pour les faire renoncer au *slack*. La GB permet de développer cette implication en réduisant l'ambiguïté de rôle des managers opérationnels. Se crée alors un cercle vertueux où les flux ascendant et descendant d'information renforcent mutuellement leurs effets positifs sur la performance : les opérationnels ne profitent pas de la participation pour se ménager du *slack* et, en s'ouvrant à leur hiérarchie de leurs réalités opérationnelles, ils peuvent recevoir de leur hiérarchie un support budgétaire adéquat (Nouri et Parker, 1998), ainsi que des idées pour développer de meilleures stratégies (Murray 1990).

Comme on le voit, les chercheurs ont étudié les effets de la participation sur de nombreuses variables, et certaines d'entre elles sont parfois corrélées ou jouent un rôle de variables modératrices ou de variables médiatrices (Murray, 1990 ; Shields et Shields, 1998). Par ailleurs, suite aux résultats contradictoires des études d'Hopwood (1972) et d'Otley (1978) et de la suggestion de les expliquer par des facteurs contextuels, certaines études s'inscrivant dans le courant RAPM ont également pris la participation budgétaire comme variable médiatrice ou modératrice ou ont étudié sa relation avec l'évaluation comptable de performance (par exemple, Besson *et al*, 2004 ; Brownell, 1982 ; Brownell et Dunk, 1991 ; Brownell et Hirst, 1986 ; Dunk, 1993 ; Harrison, 1992 ; Lau et Eggleton, 2003 ; Merchant, 1985 ; Onsi, 1973). Enfin, à la complexité des relations entre la participation budgétaire et les différentes variables liées, d'une part aux réactions des individus, d'autre part à d'autres caractéristiques du processus budgétaire, s'ajoutent des facteurs contextuels eux-mêmes susceptibles d'influencer la participation budgétaire ou de modérer ou d'intermédiaire ses effets : incertitude de l'environnement, incertitude sur les tâches, asymétrie de l'information, taille de l'entreprise, etc. (par exemple, Chong et Eggleton, 2007 ; Dunk, 1989 ; Dunk, 1993 ; Ezzamel, 1990 ; Lau et Eggleton, 2003 ; Young, 1985). Cette grande diversité d'approches et de variables a produit des résultats non seulement différents, mais également rarement comparables d'emblée et n'a pas permis l'émergence d'un modèle global des relations entre la participation budgétaire et l'ensemble des autres variables étudiées. Ce constat a interpellé certains chercheurs qui ont tenté d'en analyser plus précisément les causes et d'y remédier.

¹² Nous reviendrons ultérieurement, au titre des inconvénients de la GB, sur le *slack* budgétaire, mais Young (1985, p. 831) en donne la définition suivante : « *sous-estimation par un subordonné de sa capacité productive lorsque lui est donnée la possibilité de choisir le standard sur la base duquel sa performance sera évaluée* ».

Ainsi, Shields et Shields (1998) relèvent dans la littérature trois grandes théories sous-tendant l'analyse des effets de la participation budgétaire : économique, psychologique et sociologique. La théorie économique considère que les effets de la participation budgétaire sur la performance organisationnelle sont en lien avec l'asymétrie d'information : les subordonnés détiennent une information « privée » (*private information*) sur l'environnement de l'organisation (information externe) ainsi que sur les réalités et possibilités opérationnelles (information interne) que les supérieurs hiérarchiques n'ont pas. Ces derniers peuvent rendre le processus budgétaire participatif afin de récupérer cette information et améliorer ainsi la fiabilité des prévisions. Les effets de la participation budgétaire sur la performance organisationnelle peuvent cependant être négatifs si les subordonnés profitent de l'occasion qui leur est donnée de participer à l'élaboration de leurs objectifs budgétaires pour leurrer leur hiérarchie sur leurs possibilités « réelles » de performance et se ménager du *slack*. Contrairement à la théorie économique, la théorie psychologique voit un intérêt à la participation budgétaire même en l'absence d'asymétrie d'information (Covaleski *et al*, 2003). Elle propose trois types de facteurs pour expliquer les effets de la participation budgétaire sur les individus : des facteurs cognitifs, des facteurs liés à la motivation, des facteurs liés au respect de valeurs (Derfuss, 2009 ; Shields et Shields, 1998). Les facteurs cognitifs et ceux liés à la motivation sont censés améliorer la performance managériale ou la performance budgétaire¹³. Les facteurs liés aux valeurs n'ont en revanche pas obligatoirement d'effets directs sur la performance, mais sur la satisfaction au travail, le sentiment de tension au travail ou le moral des responsables budgétaires.

Shields et Shields (1998) ont également dégagé des recherches empiriques huit grandes catégories de variables dépendantes étudiées¹⁴ : la performance (dans 30 études), la motivation ou incitation à respecter le budget (10), la satisfaction (9), les attitudes par rapport au budget, au travail ou à l'organisation (6), la tension liée au travail (3). Face à cette diversité de variables étudiées, Derfuss a procédé à une méta-analyse pour dégager les points sur lesquels les études dégagent une homogénéité *versus* une hétérogénéité. Il a ainsi établi que les résultats des différentes études sont homogènes sur les points suivants :

- la participation budgétaire améliore clairement chez les responsables budgétaires leur perception de l'utilité de la GB et leur perception d'une équité procédurale et diminue nettement l'ambiguïté attachée à leur rôle ;
- la participation budgétaire améliore modérément la satisfaction au travail, l'implication par rapport à l'organisation, la confiance à l'égard des subordonnés, les attitudes positives à l'égard du budget et la pertinence du budget ;

¹³ La performance managériale renvoie au niveau des résultats obtenus par le responsable budgétaire, la performance budgétaire renvoie au respect des objectifs budgétaires.

¹⁴ Les recherches recensées étudient souvent plusieurs variables dépendantes.

- la participation budgétaire influence positivement mais faiblement la motivation des managers et leur probabilité de (ou capacité à) respecter les objectifs budgétaires (notion de performance budgétaire).

Shields et Shields ont aussi mis en lumière deux grandes méta-raisons à la participation budgétaire : le partage d'information pour planifier-fixer les buts en environnement incertain ou pour coordonner en cas d'interdépendance des tâches, et la volonté de motiver les subordonnés et développer une attitude positive de leur part en cas d'incertitude de la direction sur leurs tâches.

2.4.4. La sécurisation des individus

Nous avons déjà mentionné ce rôle sous l'intitulé « réduction de l'ambiguïté du rôle » à l'occasion de la motivation par la participation. En effet, il est possible qu'il soit renforcé par un processus budgétaire participatif. Cependant, il est aussi supposé exister en l'absence de participation, du seul fait de l'existence d'objectifs budgétaires assignés aux managers. .

Ainsi, Collins (1982) souligne que le contrôle de gestion, et notamment le budget, permet d'informer les personnes de ce qui est attendu d'eux dans leurs rôles et cite Tosi (1975, p ; 149 puis 153) : « *le budget peut avoir un effet positif en fournissant au manager un certain degré de clarté sur son rôle, mais s'il est trop restrictif ou trop lâche, il peut être contre-productif [...] L'indication de la part d'un supérieur d'une direction, sous forme de budgets, peut être vue comme un coaching et une aide. Cela devrait améliorer la compréhension par les subordonnés de comment et que faire et devrait donc avoir un effet positi.* ». Les systèmes de contrôle de gestion prescrivent les comportements de rôles à travers trois fonctions : une fonction de critère, par la définition opérationnelle d'un but, une fonction de catalyseur, par la production d'un plan pour atteindre le but, et une fonction d'ensemble, par la production d'une attente cognitive de ce qu'un décideur doit être à même de percevoir (Flamholtz, 1980).

Plus récemment, Marginson et Ogden (2005) trouvent, à travers une étude de cas, que les managers, et plus particulièrement ceux de haut niveau et travaillant dans des entreprises promouvant l'*empowerment*, s'impliquent fortement dans l'atteinte des objectifs budgétaires, non par peur de voir leurs compétences remises en cause ni dans l'espoir d'accroître leur rémunération, mais parce que les budgets présentent un caractère structurant et sécurisant qu'ils apprécient d'autant plus qu'ils souffrent de l'ambiguïté des rôles attachée à leurs postes. Cette ambiguïté est d'autant plus forte chez les managers de haut niveau en contexte d'*empowerment* que celui-ci rend leur latitude d'action plus floue et fait dépendre leur performance des actions de leurs subordonnés. Face à cette ambiguïté, le fait de respecter un budget est perçu comme un repère clair de ce qui est attendu d'eux, non dépendant de la communication de consignes par leur hiérarchie. De ce fait, ils sont eux-mêmes enclins à exercer

un contrôle budgétaire « serré » vis-à-vis de leurs subordonnés, afin d'éviter le risque de ne pas respecter leur budget. Les auteurs démontrent également que l'ambiguïté de rôle explique l'attitude des managers par rapport au budget plus fortement que leur style de management, ou que les attentes de leur hiérarchie à leur égard. Ces résultats sont convergents avec la théorie de l'expectance.

Marginson (2006) prolonge la même étude de cas en comparant l'effet sur le sentiment d'ambiguïté des managers de supports d'information « pauvre » (tels que les rapports écrits, notamment les documents de suivi des écarts) avec l'effet de supports d'information « riche » car contenant également des informations non verbales et offrant plus d'interactivité (réunions, entretiens de face-à-face, conversations téléphoniques). Il pose comme hypothèse que l'utilisation par les managers de l'un et l'autre type de supports dans l'évaluation de performance de leurs subordonnés peut réduire le sentiment d'ambiguïté, mais pour des raisons différentes : les supports d'information pauvre, en raison de leur caractère formel, impersonnel, univoque et simplificateur, et les supports d'information riche, en raison de la précision et de l'acuité d'interprétation et de compréhension offerte par tout un faisceau d'informations verbales et non verbales et par les réponses orales immédiatement obtenues des subordonnés. Ses résultats montrent que seule l'utilisation de supports d'information pauvre, tels que le suivi budgétaire, dans l'évaluation de performance des subordonnés réduit le sentiment d'ambiguïté des managers quant à leur rôle, l'utilisation de supports d'information riche s'avérant neutre à cet égard. Ce rôle serait donc susceptible d'atténuer les effets psychologiques négatifs de la GB sur les managers (à travers la pression de leur propre hiérarchie qu'elle peut par ailleurs véhiculer) tels qu'ils ont été discutés dans le courant RAPM.

Il est à noter que la sécurisation des personnes n'est pas recherchée que pour accroître leur confort psychologique, mais aussi leur performance. Ainsi, Chenhall et Brownell (1988) citent de nombreuses recherches montrant les effets positifs de la réduction de l'ambiguïté de rôle sur la satisfaction par rapport au travail ainsi que sur la performance. L'effet sur la performance s'explique par le fait que, lorsque les personnes n'ont pas une bonne compréhension de leurs devoirs et responsabilités, elles hésitent à prendre des décisions et procèdent par essais et erreurs, tâtonnements qui se traduisent par une moindre performance.

2.5. La dimension sociologique de la GB

2.5.1. *Un changement de perspective sur la GB*

Selon Bouquin (1998, p. 150), « *la psychologie des organisations s'attache plus spécialement à l'impact des déterminants individuels (besoins, satisfaction, motivation) sur les comportements, attitudes, actions, tandis que la sociologie des organisations s'intéresse notamment aux déterminants collectifs ; elle se penche sur l'organisation comme microsociété où se développent des interactions*

informelles entre acteurs dans une logique d'action collective orientée par des normes de groupe (on parle parfois de contrôle social) ». Il appelle « contrôle invisible » l'ensemble des facteurs psychologiques et socioculturels qui motivent les actions et comportements des individus.

Nous venons de présenter les rôles psychologiques de la GB, qui font écho au courant des relations humaines ainsi que, pour certains, à la théorie économique de l'agence. L'école des relations humaines tend à considérer que les individus sont mus par certains mécanismes psychologiques relativement universels¹⁵ et que les dirigeants peuvent donc essayer de s'en servir pour orienter les comportements dans le sens des intérêts de l'organisation ; à ce titre, elle s'inscrit dans une logique fonctionnaliste d'amélioration de la performance. Quant à la théorie de l'agence, elle postule que les individus cherchent toujours à maximiser leurs préférences, qui sont constantes et les suivantes : ils préfèrent la richesse à la pauvreté, le loisir au travail et sont, soit réticents, soit neutres par rapport à la prise de risque. Dans le cadre d'une relation d'agence entre le principal et le(s) agent(s)¹⁶, ce postulat est utilisé à la recherche d'un état stable d'équilibre pour l'organisation, et donc, de pérennité, grâce à une prise en compte équilibrée des intérêts des deux parties, supérieur hiérarchique et subordonnés. Un autre postulat important de cette théorie est que la GB n'est utilisée que dans la mesure où elle génère de la valeur économique, c'est-à-dire plus de bénéfices que de coûts (Covaleski *et al*, 2003). On voit que la théorie de l'agence relève également d'une perspective fonctionnaliste, au regard de sa recherche d'un équilibre stable et de valeur économique pour l'organisation.

A l'inverse de ces deux théories, l'approche sociologique considère que les individus ou groupes d'individus conservent des zones de liberté et de décision et développent des logiques et des stratégies d'action plus ou moins collectives au sein des organisations. La sociologie des organisations s'intéresse par conséquent aux systèmes de relations entre les acteurs au sein des organisations, à travers des thèmes tels que le pouvoir, la construction de normes et de conventions, la culture, etc. En ce qui concerne la GB, la perspective sociologique « *s'intéresse explicitement à la difficulté à aligner les buts et comportements des individus avec les buts organisationnels, ainsi qu'au rôle des individus dans la formation des buts organisationnels à travers le processus budgétaire.[...La question première] est la suivante : comment la GB influence-t-elle la prise de décision et le processus de négociation parmi une pluralité d'intérêts ayant trait à la planification et au contrôle de ressources sociales et organisationnelles ?* » (Covaleski *et al*, 2003, p. 29). A l'inverse des rôles de motivation, les rôles sociologiques de la GB échappent donc pour certains au contrôle intentionnel par la

¹⁵ Ces mécanismes psychologiques ne sont que relativement universels, c'est-à-dire uniquement en termes de tendances générales, mais peuvent cependant varier d'un individu à l'autre.

¹⁶ Initialement théorisée à propos de la relation entre propriétaire et dirigeant, la relation d'agence a ensuite été étendue aux relations entre siège et subdivisions ou, autrement dit, entre supérieur hiérarchique et subordonnés.

direction. Par ailleurs, ils ne poursuivent pas obligatoirement l'atteinte des buts organisationnels, c'est-à-dire ne s'inscrivent pas forcément dans une perspective fonctionnaliste¹⁷.

Nous présentons dans ce qui suit les rôles que la GB peut jouer d'un point de vue sociologique pour les organisations. Nous excluons en revanche de notre présentation les rôles sociologiques de la GB à l'égard de la société en général¹⁸.

2.5.2. La conformation à des normes ou rites de gestion et la recherche de légitimité

Pour Zrihen (2002), l'explication de l'utilisation massive de la GB en dépit des critiques dont elle fait l'objet tient à ce qu'elle est devenue une institution, c'est-à-dire « *un savoir qui a force de loi et qui se présente comme l'expression de la vérité* » (Enriquez, 1992). Il identifie trois mythes comme explications de cette institutionnalisation de la GB : celui de la rationalité, celui de la causalité unique et celui de l'instrument. On peut rapprocher également ces trois mythes des trois erreurs (du détachement, de la prédétermination et de la formalisation) que Mintzberg (1984) voit comme principaux dangers à la planification traditionnelle. Zrihen (2002) souligne ainsi que l'efficacité symbolique de la GB comme mythe de rationalité repose sur le caractère rituel des réunions de présentation des résultats par rapport au budget, sur le langage comptable et financier comme système de représentation et de structuration du réel et sur des pratiques budgétaires qui peuvent être comparées à des pratiques magiques.

Le maintien de la GB peut dès lors être interprété dans une perspective néo-institutionnaliste, selon laquelle les organisations se soumettent à des attentes externes « institutionnalisées » afin d'obtenir soutien et légitimité. Pour les néo-institutionnalistes que sont Di Maggio et Powell (1983), la conformation des organisations à des règles institutionnalisées peut découler de trois types d'isomorphisme :

- l'isomorphisme coercitif : il résulte de pressions formelles et informelles à adopter la règle institutionnalisée et permet à l'organisation d'acquérir une légitimité vis-à-vis d'acteurs externes dont elle dépend dans l'obtention de ressources qui lui sont nécessaires ; cet isomorphisme lui assure ainsi une forme de sécurité dans l'accession à ces ressources ;
- l'isomorphisme mimétique : pour réduire leur incertitude quant aux pratiques les plus efficaces, les organisations imitent les pratiques qui semblent avoir assuré le succès d'organisations performantes ;
- l'isomorphisme normatif : il découle du phénomène de professionnalisation, c'est-à-dire de la tentative collective (mais pas forcément consciente) des membres d'une même profession de

¹⁷ On notera que Covalski et al (2003) considèrent qu'une partie des rôles sociologiques, notamment ceux liés aux enjeux de pouvoir, relève d'une perspective positiviste.

¹⁸ Pour une introduction aux implications sociétales de la GB, voir Burchell *et al* (1980).

définir les méthodes de travail du personnel d'exécution et d'établir une base cognitive et une légitimité de leur autonomie professionnelle ; ils s'assurent ainsi une sécurité dans leurs fonctions. Les deux principaux vecteurs de cette forme d'isomorphisme sont la formation des individus ainsi que la participation à des réseaux professionnels, qui permettent de diffuser un schéma cognitif.

Plus globalement, l'isomorphisme budgétaire est une forme d'expression de la rationalité limitée des individus. La thèse de l'isomorphisme mimétique est confortée par Samuelson (1986), qui considère que la généralisation de la gestion budgétaire en Suède dans les années 50 est due au souhait des entreprises suédoises d'imiter les comportements et attributs d'entreprises américaines prospères et correspondrait à une pratique rituelle. Cette utilisation des budgets reposerait à la fois sur les aspects procéduraux des budgets et sur les utilisations symboliques de la comptabilité. Arwidi et Samuelson (1993) mentionnent que les budgets pourraient permettre à certaines unités de légitimer leur existence. Berland (1999a) ainsi que Berland et Chiapello (2004) attestent d'un isomorphisme mimétique et normatif en montrant que l'adoption de la GB en France a tout d'abord procédé d'un mimétisme conditionné par l'accès à l'information à travers des réseaux professionnels (isomorphisme normatif) et l'accumulation d'expérience (isomorphisme mimétique). L'enquête de Sponem (2004, 2010), que nous détaillerons ultérieurement, conforte l'hypothèse d'une utilisation pour partie isomorphique de la GB, dans la mesure où elle met en lumière que l'environnement institutionnel (actionnaires, groupe, formation du dirigeant) fournit un meilleur niveau d'explication des pratiques budgétaires que l'environnement technique. Il en déduit l'importance de la fonction de légitimation du budget (à l'égard notamment des actionnaires, isomorphisme coercitif), fondée sur son mythe de rationalité (importance des attentes du groupe et de la formation du dirigeant, isomorphisme normatif).

2.5.3. La réduction de l'incertitude interne

Notons qu'il ne s'agit pas ici de l'incertitude de l'environnement, mais seulement de celle perçue en interne par les individus, qu'elle soit due ou non à l'environnement. Pour Cyert et March (1963), le budget est un outil qui permet de réduire l'incertitude à l'intérieur de l'entreprise et, plus encore, de résoudre les conflits de trois manières : la coalition, la séquentialité et l'émergence d'un langage commun :

- Quand une entreprise doit arbitrer entre les objectifs des différentes coalitions qui la composent, le budget fournit un cadre définissant l'existant et la façon dont les ressources sont réparties. D'une année sur l'autre, en reportant les objectifs définis pour chacune des coalitions, on simplifie les problèmes politiques générés par l'attribution des contributions.
- Par ailleurs, les budgets permettent de faire face assez facilement aux contraintes qui se posent, en les traitant de façon séquentielle. Les budgets ne sont pas appréhendés de manière globale, car ils sont parfois incompatibles entre eux ; ils sont considérés séquentiellement, de façon à ne résoudre à chaque fois qu'un seul problème avant de passer au suivant.

- Enfin, les budgets, en établissant un langage commun de nature financière, permettent de simplifier les problèmes, réduisent la complexité et ainsi l'incertitude pesant sur les coalitions : chacune sait comment se positionner par rapport aux budgets et sait ce qu'on attend d'elle. C'est aussi ce que Zrihen (2002, p. 322) énonce en ces termes : « *la GB peut jouer un rôle de mécanisme de défense contre l'anxiété en fournissant aux participants un cadre structurant, qui permet de se situer et de donner un sens.* »

Cette fonction de la GB à l'égard des coalitions –et donc, à un niveau collectif- est comparable à celle de réduction de l'ambiguïté de rôle à l'égard des managers en tant qu'individus, précédemment présentée au titre des rôles psychologiques de la GB.

2.5.4. *Un instrument politique et de pouvoir*

Cyert et March (1963) voient aussi les budgets comme le résultat de négociations politiques au sein des organisations, car celles-ci correspondent non pas à des mécanismes cohésifs d'action rationnelle mais à des coalitions d'intérêts non naturellement convergents. Ainsi, pour Burchell *et al* (1980), les systèmes comptables, dont la GB, peuvent constituer dans certains contextes des « machines à se défendre » ou « à s'armer » (*ammunition machines*) : « *les pratiques de budgétisation, planification et reporting peuvent fournir un cadre au sein duquel une délégation d'autorité mesurée et observée peut prendre place. [...] De plus, en influençant le langage accepté de négociation et de débat, les systèmes comptables peuvent contribuer à façonner ce qui est vu comme problématique, ce qui peut être jugé comme une solution crédible et, encore plus important, les critères de leur sélection. [...] Ayant leur propre mode opératoire, [les systèmes comptables] peuvent imposer des contraintes sur le fonctionnement de l'organisation et contribuent souvent au processus de définition effective des intérêts plutôt qu'à l'expression d'intérêts préexistants* » (Burchell *et al*, p. 17). Les historiens foucauldien de la comptabilité, en référence au panoptique de Bentham de Foucault (1975), considèrent que la comptabilité de gestion évolue afin d'accroître le pouvoir du top management sur tous les autres niveaux de l'organisation, voire à l'extérieur de l'organisation : « *la comptabilité [...] n'est pas un instrument passif d'administration technique, un moyen neutre pour simplement révéler des aspects préexistants du fonctionnement organisationnel. Au lieu de cela, ses origines résident dans l'exercice d'un pouvoir social à la fois à l'intérieur et à l'extérieur de l'organisation* » (Hopwood, 1987, p. 213). Arwidi et Samuelson (1993) considèrent même que les budgets donneraient l'occasion au top management d'accroître son pouvoir vis-à-vis non seulement des employés, mais aussi des actionnaires. Selon Parker (1977), les comptables pourraient aussi être tentés d'accroître les règles budgétaires pour acquérir du pouvoir sur les opérationnels et améliorer ainsi leur position hiérarchique. Zrihen (2002, p. 320) souligne ainsi que « *le contrôle budgétaire peut être perçu comme un instrument de pouvoir ; s'inscrivant dans le champ des relations politiques de l'organisation, il permet non seulement de maintenir des arrangements sociaux et politiques (Cooper, 1981) mais*

d'exercer un contrôle et une discipline très stricte. [...] Le contrôle de gestion devient alors un « outil de guerre » soit d'un individu, soit d'un groupe comme celui des financiers, afin d'asseoir leur pouvoir. ». Sponem (2004) mentionne à propos de l'approche foucauldienne du pouvoir que comptabilité et contrôle de gestion créent un « royaume » de calcul économique qui s'appuie sur un savoir qui se traduit lui-même en un pouvoir (par le contrôle social et la normalisation des individus) et inversement. Cette conception peut donc être reliée au pouvoir du langage comptable à orienter la culture et les comportements. Ce rôle va ainsi bien au-delà du simple rôle pédagogique mentionné par Barret et Fraser (1978). Il ne consiste en effet pas seulement à développer le sens économique des managers afin de développer leur capacité à intégrer les aspects économiques dans leurs décisions ; il correspond à une modification plus profonde des schémas cognitifs, une intériorisation des valeurs. Le courant néo-institutionnel souligne aussi les enjeux politiques attachés à la GB : « *les systèmes budgétaires sont les outils de représentation des droits acquis dans les processus politiques de négociation et de maintien des relations existantes de pouvoir* » (Covaleski et Dirsmith, 1986, p. 195).

On retiendra que la GB, par la délégation qu'elle relaye, la visibilité qu'elle donne aux actions et l'imposition d'un langage et d'une logique, peut constituer un outil de pouvoir en interne, notamment de la part du top management ou des financiers, mais aussi en externe. Elle peut même aller au-delà de la préservation des pouvoirs existants et contribuer à en définir de nouveaux. Cette perspective de recherche a donné lieu à de nombreux travaux depuis les années 1980, relevant de courants de recherche divers¹⁹.

3. Les rôles retenus pour notre enquête

Ainsi que nous le développerons et l'argumenterons au chapitre 4, nous avons choisi de mener une étude sous forme d'entretiens semi-structurés où nous interrogeons notamment sur les rôles perçus de la GB. A cet effet, nous avons établi pour notre guide d'entretien une liste de rôles potentiels de la GB. Nous présentons ici cette liste, qui diffère de la revue de littérature que nous venons de réaliser pour deux raisons : d'une part, certains rôles identifiés par la littérature ne nous ont pas semblés pouvoir être renseignés par nos interlocuteurs dans le cadre d'entretiens, d'autre part, nous souhaitons analyser les rôles de la GB à deux niveaux différents : dans la relation avec le niveau hiérarchique N+1 (groupe ou actionnaires dans certains cas) et en interne à l'entité où se situe chacun de nos interlocuteurs. En effet, selon l'étude de Libby et Lindsay (2010), la valeur de la GB est, dans l'échantillon américain, pas canadien, perçue comme plus forte au niveau de sièges d'entreprises qu'au niveau de subdivisions. Cela nous semble une piste intéressante à explorer.

¹⁹ Baxter et Chua (2003) ont réalisé une revue de littérature sur les rôles non fonctionnalistes de la GB, dont ceux liés aux jeux de pouvoir.

En ce qui concerne la dimension financière de la GB, nous avons repris les deux rôles identifiés à partir de la littérature et nous les avons intitulés « gestion financière interne » et « communication financière externe ». Nous avons considéré que nos interlocuteurs ne pourraient se prononcer sur le rôle de gestion financière interne que pour leur entité, pas pour le groupe. En revanche, nous avons laissé à nos interlocuteurs la possibilité de s'exprimer sur le rôle de la GB à l'égard de la communication financière externe aux deux niveaux d'analyse lorsque l'entité est une subdivision : en interne, cette communication ne concerne alors pas celle à l'égard du siège (qui va de soi) mais à l'égard d'autres parties prenantes propres à l'entité (partenaires sociaux notamment, mais aussi établissements financiers pour des filiales de groupe) ; et, en ce qui concerne le siège, elle concerne la communication du siège ou groupe à l'égard de toute partie prenante, y compris les actionnaires.

En ce qui concerne la dimension à l'égard de la stratégie, nous avons rassemblé les rôles de déclinaison de la stratégie et d'intégration-coordination *ex ante* en un seul rôle que nous avons intitulé « déclinaison formelle de la stratégie ». Nous avons par ailleurs repris de la littérature le rôle d'émergence de la stratégie. Pour ces deux rôles, nous avons interrogé nos interlocuteurs aux deux niveaux d'analyse.

Nous avons par ailleurs repris le rôle de pilotage et coordination des actions en cours d'année, mais uniquement en interne à l'entité interrogée, considérant que nos interlocuteurs ne pourraient pas se prononcer le cas échéant sur ce rôle pour le niveau hiérarchique supérieur.

Nous avons également repris les quatre rôles de la dimension psychologique, mais parfois sous des intitulés et avec un contenu légèrement différents de ceux de la revue de littérature. Nous avons ainsi appelé « motivation coercitive » la motivation liée à une évaluation sur des critères budgétaires. Par ailleurs, nous avons regroupé le rôle psychologique de sécurisation des individus et le rôle sociologique de réduction de l'incertitude interne sous un même rôle intitulé « sécurisation interne » ; nous avons présenté ce rôle à nos interlocuteurs comme le fait de disposer d'un repère, sans distinguer le repère pour les managers dans l'exercice de leur fonction du repère plus général pour l'entité dans sa globalité. Nous avons en revanche conservé les intitulés de « motivation par la délégation » et de « motivation par la participation et la valorisation ». Par ailleurs, nous avons considéré que nos interlocuteurs ne pourraient se prononcer sur l'importance de la GB dans la relation avec le groupe qu'à l'égard d'un seul des quatre rôles psychologiques : celui de motivation par la délégation.

Enfin, en ce qui concerne la dimension sociologique, nous n'avons repris que le rôle de conformation à une norme de gestion, sous l'intitulé « légitimation de la gestion », car c'est le seul qui, bien que non purement fonctionnaliste, nous paraît susceptible d'être abordé dans le cadre d'entretiens. En effet, il nous a semblé peu probable que nos interlocuteurs soient à même ou acceptent de se prononcer sur le pouvoir conféré par la GB à certains individus ou groupes d'individus. Quant au rôle de sécurisation

interne collective, nous l'avons déjà implicitement englobé dans le rôle de sécurisation des individus précédemment présenté. Soulignons également que nous avons considéré que le rôle de légitimation ne pouvait être renseigné par nos interlocuteurs que du point de vue de l'entité (l'entité utilise-t-elle la GB prioritairement pour répondre aux attentes de ses parties prenantes ?), mais, contrairement au rôle de communication financière externe, en incluant le siège ou le groupe dans les parties prenantes. Le tableau 5 ci-dessous récapitule les rôles retenus dans notre guide d'entretien.

Tableau 5 : Rôles retenus dans notre guide d'entretien

Fonctions, rôles associés	Définitions (des fonctions, des rôles associés)	Niveau(x) d'analyse concerné(s)	
		Interne à l'entité	/ niveau N+1 (cas échéant)
Fonction / la stratégie	Fonction à l'égard des orientations stratégiques à moyen terme (plus d'un an)		
Déclinaison de la stratégie	Fixation d'objectifs budgétaires en lien avec des orientations stratégiques à moyen terme, plus ou moins explicitement énoncées au préalable	X	X
Emergence de la stratégie	Alimentation de la réflexion stratégique à moyen terme	X	X
Fonction financière	Utilisation des prévisions financières fournies par la GB		
Gestion financière interne	Utilisation des prévisions financières de la GB pour prendre des décisions de gestion financière	X	
Communication financière externe	Utilisation des données financières pour communiquer avec les parties prenantes	X	X
Fonction et rôle de pilotage opérationnel en cours d'année	En cours d'année, la GB déclenche des actions correctives à des fins d'optimisation de la performance à court terme et de coordination entre services	X	
Fonction psychologique	Motivation des opérationnels par rapport à la GB en s'appuyant sur les ressorts psychologiques		
Motivation coercitive	La prise en compte du respect du budget dans l'évaluation de performance, voire la rémunération variable, pousse à optimiser la performance	X	
Motivation intrinsèque par la délégation	L'autonomie découlant de la délégation accordée en contrepartie des objectifs est motivante	X	X
Motivation par la participation et la valorisation	Motivation par les possibilités d'expression de points de vue avec les collègues et la hiérarchie dans le cadre d'un processus budgétaire participatif	X	
Sécurisation interne	La GB constitue un repère rassurant pour les individus	X	
Fonction sociologique	Fonction de la GB à l'égard des relations entre les catégories d'acteurs organisationnels		
Légitimation - sécurisation de parties prenantes	La gestion budgétaire est principalement pratiquée pour répondre aux attentes de partenaires (externes ou groupe) qui la considèrent comme une norme de bonne gestion	X	

Conclusion de la section 2

La littérature nous a permis de relever quatorze rôles budgétaires potentiels, que nous avons choisi de classer en cinq grandes dimensions ou fonctions : la dimension financière, la dimension à l'égard de la stratégie, la dimension de pilotage et de coordination en cours d'année, la dimension psychologique et la dimension sociologique. La dimension sociologique se distingue des quatre autres en ce qu'elle n'est pas fonctionnaliste mais regroupe des motifs d'utilisation de la GB à des fins autres que la

recherche de performance. Cette revue de littérature nous a permis d'établir notre propre liste de rôles pour nos entretiens. Cette liste diffère à certains égards du panorama des rôles d'après la littérature. En effet, nous n'avons conservé que les rôles pour lesquels il nous paraît envisageable d'obtenir des réponses dans le cadre d'entretiens ; nous avons ainsi écarté les rôles sociologiques relatifs aux enjeux de pouvoir. Par ailleurs, en cohérence avec un constat de Libby et Lindsay (2010), nous avons choisi de distinguer, à chaque fois qu'il nous paraissait possible pour nos interlocuteurs de répondre, deux niveaux d'analyse : les rôles dans la relation avec le niveau hiérarchique N+1 et les rôles internes aux entités interrogées.

Section 3. Les limites et inconvénients potentiels de la GB

Les inconvénients de la GB sont susceptibles d'être presque aussi déterminants que ses rôles à l'égard de son niveau d'importance, mais en négatif. Ils ont d'ailleurs été au moins autant, si ce n'est plus, étudiés que ses rôles. Plus particulièrement, suite aux résultats contradictoires des études d'Hopwood (1972) et d'Otley (1978), de très nombreuses études se sont intéressées aux inconvénients de l'utilisation du budget comme critère d'évaluation des performances et de rémunération dans le cadre du courant RAPM. Plus récemment, Hope et Fraser (1997, 1999, 2003a, 2003b), principaux promoteurs au niveau académique de la réflexion menée par les membres du CAM-i dans le cadre du courant *beyond budgeting*, ont même prôné l'abandon de la GB en raison de ses nombreux inconvénients.

De même que pour les rôles, le tableau 6 ci-après permet de constater que les listes d'inconvénients de la GB diffèrent sensiblement d'une étude à l'autre. On pourra remarquer que ces critiques sont de deux ordres : certaines soulignent des limites de la GB, c'est-à-dire son inadaptation à l'égard de rôles attendus d'elle, d'autres portent sur ses inconvénients intrinsèques et non particuliers à l'un de ses rôles. Nous présenterons tout d'abord les limites à l'égard des rôles de la GB avant de présenter les limites et inconvénients plus généraux. En ce qui concerne les limites à l'égard des rôles, nous avons tenté de les mettre en regard des mêmes dimensions que pour les rôles, pour faciliter la conduite puis l'analyse de nos entretiens. On notera que nous n'avons rattaché aucun inconvénient à la dimension sociologique ; en effet, cette dimension, non fonctionnaliste, échappe à la notion d'inconvénient telle que nous l'entendons ici, c'est-à-dire à l'origine d'une insatisfaction perceptible et énonçable par nos interlocuteurs.

Enfin signalons que, contrairement à ce que nous avons fait pour les rôles, nous n'aurons pas besoin de proposer une liste des inconvénients spécifique à notre propre enquête car tous les inconvénients

issus de la littérature nous semblent perceptibles et énonçables par nos interlocuteurs et ce, pour les deux niveaux hiérarchiques d'analyse que nous souhaitons étudier.

Tableau 6 : Inconvénients de la GB d'après la littérature

Auteurs	Inconvénients de la GB
Schmidt (1992)	Trop consommateur de temps, détourne des objectifs stratégiques, prévision incrémentale des coûts, ne reflète pas les changements dans les processus organisationnels, ne fournit pas de prévisions fiables.
Hope et Fraser (1997)	Réflexion incrémentale, incapacité à intégrer les facteurs actuels de performance, manque de fiabilité des prévisions et des données sur les réalisations, encourage les arbitrages à court-terme, focalisation des entités sur leurs objectifs propres au détriment des synergies, démotivation des individus, processus trop bureaucratique et consommateur de temps
Ekholm et Wallin (2000)	Introduit de la rigidité, trop consommateur de temps, manque de fiabilité des prévisions, horizon annuel inadapté, crée chez les managers une propension à réagir en propriétaires, réflexion trop incrémentale, est le jouet des départements comptables, rituel annuel, est trop hiérarchique, est incapable de signaler les changements dans l'environnement concurrentiel
Neely et al (2001)	Trop consommateur de temps, réduit la flexibilité et est un frein au changement, pas assez focalisé sur la stratégie, apporte peu de valeur comparativement à sa consommation de temps, concentré sur la réduction de coûts plutôt que la création de valeur, renforce le contrôle hiérarchique, ne reflète pas les changements structurels en cours dans l'organisation, encourage les comportements déviants (gaming), périodicité annuelle trop longue, fondé sur des hypothèses et estimations qui ne se vérifient pas, renforce le cloisonnement plutôt que le partage d'informations, crée un sentiment de dévalorisation chez les salariés
Hansen et al (2003)	Trop consommateur de temps, freine les capacités d'adaptation en raison de sa rigidité et de l'incapacité à prévoir les évolutions de l'environnement, est déconnectée de la stratégie, n'est pas pertinente pour évaluer les performances et favorise les comportements déviants (« gaming ») en raison de l'utilisation des budgets comme contrats fixes de performance
Bescos et al (2004)	Lourdeur et formalisme, manque de fiabilité des prévisions, frein à l'innovation-réflexion incrémentale, focalisation sur le court-terme au détriment de la stratégie, création de slack, cloisonnement des fonctions au détriment de la performance.
Berland (2004), sur principales critiques selon le Cam-i	Le budget n'est qu'un référentiel interne, la stratégie ne se fait pas qu'une fois par an, le budget renforce le conformisme, donne lieu à des négociations stériles, est un exercice de minimisation, des charges, est souvent la reprise des chiffres de l'année passée, est trop complexe et uniquement financier, encourage les comportements égoïstes et la constitution de matelas budgétaires, enferme les managers dans des contraintes trop fortes.

1. Limites aux rôles financiers

Pour jouer correctement ses deux rôles financiers - la prévision à des fins de gestion financière et de support à la communication financière- la GB devrait produire des prévisions financières fiables. Or, le manque de fiabilité des prévisions fournies par la GB est fréquemment mentionné dans la littérature (Bescos *et al*, 2004 ; Hope et Fraser, 1997 ; Neely *et al*, 2001 ; Schmidt, 1992). Les causes à cela sont de deux types : le comportement des individus réalisant les prévisions et l'incertitude de l'environnement.

Lowe et Shaw (1968, 1970) voient trois explications d'ordre comportemental aux biais en matière de prévisions :

- une minimisation des prévisions en réaction à un système d'évaluation basé sur le respect des prévisions ; cela correspond au *slack*, que l'on approfondira ultérieurement ;

- à l'inverse, la proposition de prévisions trop optimistes pour se conformer à une norme implicite d'accroissement continu de la performance ;
- la proposition de prévisions également trop optimistes de la part de salariés insécurisés par de médiocres performances et qui souhaitent regagner l'estime de leur hiérarchie.

Quant à l'incertitude de l'environnement, il convient de la définir avant de voir ses effets sur les rôles financiers de la GB : elle correspond à l'impossibilité à prévoir vite et bien et ne doit pas être confondue avec le degré de changement ; suite à Lawrence et Lorsch (1967), on peut en effet qualifier de relativement stable un environnement qui subit un certain taux de changement, du moment que le degré de certitude de l'information acquise sur celui-ci et la rapidité d'obtention de cette information restent bons. Or, Berland (1999a) montre que la gestion budgétaire s'est développée dans des environnements routiniers (croissance assurée par une sous-capacité) ou artificiellement stabilisés (grâce à la régulation par l'Etat ou à des jeux d'ententes entre entreprises) ; ce ne serait que dans ces conditions que la gestion budgétaire aurait pu jouer deux rôles fondamentaux lors de son introduction : l'optimisation de flux de production prévisibles et la délégation en toute sécurité par la direction générale de la gestion de la complexité interne. Mintzberg analyse quant à lui l'intérêt de la GB selon l'environnement en caractérisant ce dernier au moyen de deux axes, ainsi que le montre le tableau 7 ci-dessous.

Tableau 7 : Budget et incertitude de l'environnement, adapté de Mintzberg

Environnement	Stable	Dynamique
Complexe	Gestion budgétaire assez lourde	Gestion budgétaire inadaptée
Simple	Gestion budgétaire fiable	Gestion budgétaire incertaine

On constate que Mintzberg considère que la GB n'est totalement inadaptée que lorsque l'environnement est à la fois dynamique et complexe. On retrouve dans ces travaux une constante : la nécessité d'avoir un environnement peu turbulent pour pouvoir prévoir. Cependant, Kalika (1988) contrarie cette thèse et considère qu'un environnement complexe et variable appelle une entreprise différenciée qui requiert une intégration ; la GB en constitue un moyen. Il est par conséquent probable que la GB ait besoin d'être adaptée en fonction du degré d'incertitude de l'environnement. Une GB très contraignante ne conviendrait pas à des environnements incertains, mais une GB plus souple pourrait présenter des avantages en environnement incertain, notamment lorsque la structure est décentralisée et le personnel préparé à son utilisation. Le développement relativement récent d'aménagements en cours d'année des prévisions budgétaires, qu'il s'agisse de re-prévisions à fin d'exercice ou de *rolling forecasts*, relève de cette nécessité d'adapter la GB à un environnement incertain.

2. Limites aux rôles stratégiques

A l'égard du rôle de déclinaison de la stratégie intentionnelle, la GB présenterait deux inconvénients majeurs : l'incitation à des arbitrages à court-terme et l'incapacité à relayer la stratégie sur les facteurs actuels de performance.

L'horizon annuel de la GB porterait en lui-même les germes du court-termisme, ne permettant pas d'intégrer la performance à moyen terme (Bescos *et al* 2004 ; Hope et Fraser, 1997). Cet inconvénient serait amplifié par une forte pression budgétaire, qui inciterait les managers à prendre des décisions à court terme leur permettant de respecter leur budget, mais au détriment de la performance à moyen terme (Hayes et Abernathy, 1980 ; Merchant, 1990 ; Merchant & Bruns, 1986 ; Van der Stede, 2000). La pratique des *rolling forecasts*, sur laquelle nous reviendrons, vise notamment à limiter cet inconvénient. Signalons cependant que cet inconvénient ainsi que son amplification par une évaluation budgétaire de la performance est contestée par plusieurs études (Bhimani et Langfield-Smith, 2007 ; Marginson *et al*, 2010 ; Van der Stede, 2000). Marginson *et al* (2010) trouvent ainsi que seules les mesures non financières de performance accroissent le court-termisme et uniquement si elles sont utilisées de manière diagnostique. Bihmani et Langfield-Smith (2007) trouvent que les mesures financières peuvent servir une vue à long terme.

Par ailleurs, la GB ne saurait pas intégrer les principaux facteurs actuels de performance que sont la compétence des cadres, la qualification des salariés, l'efficacité des systèmes, la fidélité de la clientèle, la force des marques, la maîtrise des processus à valeur ajoutée (Hope et Fraser, 1997), autant d'éléments qui peuvent constituer des facteurs-clés de succès d'une stratégie. Neely *et al* (2001) considèrent de même que la GB concentre l'attention sur la réduction des coûts plutôt que sur la création de valeur.

A ces inconvénients intrinsèques de la GB à l'égard de la déclinaison de la stratégie, peut s'ajouter une dérive par rapport aux préconisations en matière de bonnes pratiques budgétaires. En effet, alors que le budget devrait être la traduction monétaire des plans d'action permettant l'atteinte des objectifs organisationnels et le respect des orientations stratégiques, on observe une faible connexion des budgets financiers avec les plans d'action (les premiers sont établis avant les seconds dans 43 % des cas selon Sponem, 2004) et avec les plans à moyen terme (lien faible dans 55 % des cas selon Sponem, 2004, et dans 57 % des cas selon Andersen, 2002). De même, Cartesis-Parson Consulting (2007) relève que la note de cadrage budgétaire (existante dans 86 % des entreprises) ne reprend pas les objectifs stratégiques ni ne définit d'objectifs opérationnels dans un tiers des cas.

La GB ne permettrait pas non plus l'émergence de la stratégie, mais constituerait au contraire un obstacle au changement et à l'innovation, principalement pour deux raisons : le risque d'extrapolation du passé et le cloisonnement des fonctions et activités.

Ainsi, la GB reposerait typiquement sur une extrapolation des tendances passées et encouragerait la réflexion incrémentale (Andersen, 2002 ; Bescos *et al*, 2004 ; Hope et Fraser, 1997 ; Ekholm et Wallin, 2000 ; Schmidt, 1992) ; cet inconvénient est à rapprocher de ce que Mintzberg (1994-1995a) appelle l'erreur de la prédétermination à propos de la planification stratégique.

En outre, la GB, s'appuyant sur la ligne hiérarchique des centres de responsabilité et ignorant les processus transversaux, focaliserait les entités sur le respect de leurs objectifs propres, cloisonnant ainsi les organisations et empêchant la coopération entre entités et l'exploitation de leurs synergies (Hope et Fraser, 1997 ; Neely *et al*, 2001 ; Bescos *et al*, 2004). Cependant, Chapman (1998) montre, dans la lignée de Galbraith (1973) et par une analyse des réseaux d'échanges, que la GB peut aussi donner lieu à une forte communication horizontale entre les acteurs budgétaires et que, dans ce cas, elle aide en environnement incertain à comprendre les changements en cours et sert ainsi l'apprentissage organisationnel. Il converge en cela avec la préconisation de Simons d'utiliser la GB de manière interactive pour susciter et capter les stratégies émergentes et répondre ainsi aux incertitudes stratégiques.

3. Limites au rôle de pilotage en cours d'année

Le rôle de pilotage de la GB repose sur le *feedback* qu'elle fournit aux responsables budgétaires à travers le suivi budgétaire et les éventuelles reprévisions, qui sont censés les aider à prendre des actions correctives afin de respecter le plus possible l'objectif budgétaire annuel. Trois inconvénients de la GB principalement en limitent cependant la portée :

- la périodicité annuelle de la GB est trop longue car elle fixe un objectif qui est rapidement obsolète (Neely *et al*, 2001) ; la GB incite par conséquent à poursuivre un objectif qui n'est plus adapté ; cependant, de même que pour le manque de fiabilité des prévisions budgétaires, on soulignera que le recours à diverses formes d'aménagements en cours d'année de l'objectif annuel (re-prévisions, *rolling forecasts*) permet d'atténuer cet inconvénient ;
- la GB ne reflète pas les changements structurels en cours dans l'organisation (Neely *et al*, 2001 ; Schmidt, 1992), ni ceux dans l'environnement concurrentiel (Ekholm et Wallin, 2000) ;
- les états de suivi budgétaire laissent de côté les questions « comment » et « pourquoi » (Hope et Fraser, 1997).

A ces inconvénients spécifiques au rôle de pilotage, viennent s'ajouter des limites déjà mentionnées à l'égard des rôles stratégiques, à savoir l'incapacité à intégrer les facteurs actuels de performance et le cloisonnement des services ; en effet, ces deux inconvénients nuisent à la capacité à imaginer des actions adaptées tout autant en cours d'année qu'au moment de la budgétisation.

4. Limites aux rôles managériaux et de motivation

Les limites et conditions à la motivation des individus par la GB sont de deux ordres : la GB peut inciter les individus à adopter des comportements nuisibles à la performance (généralement regroupés sous le terme anglo-saxon de « *gaming* ») et la GB peut les démotiver. Nous expliciterons ces limites avant d'en présenter les causes.

4.1. Le « *gaming* » et la démotivation

L'analyse des liens entre la GB et des comportements nuisibles à la performance prend son point de départ dans les travaux d'Argyris (1952) qui montra les conséquences dysfonctionnelles du budget sur le comportement de contremaîtres dans quatre entreprises industrielles. Cette étude fut pionnière à deux égards : elle mit en lumière l'intérêt d'enrichir les recherches techniques sur les budgets de recherches sur leurs effets comportementaux ; d'autre part, elle suggéra que les comportements dysfonctionnels ne sont pas inhérents à la nature humaine mais peuvent être provoqués par l'utilisation de contrôles budgétaires.

Les comportements nuisibles à la performance peuvent être rattachés à ce qu'Hopwood (1972) a appelé le transfert d'intérêt : les mesures comptables de la performance sont censées mobiliser les énergies et les motivations pour augmenter l'efficacité ; initialement, elles servent donc les buts de l'organisation, mais à l'arrivée, elles favorisent les comportements spécifiques qui permettent d'avoir au moins en apparence de bons résultats. Ces comportements, rassemblés sous l'intitulé général de « *gaming* », englobent la création de *slack* budgétaire, la manipulation des données, les conflits et le report de responsabilités entre services et l'accentuation du risque de court-termisme intrinsèquement attaché à la GB.

Le concept de *slack* budgétaire (ou matelas budgétaire) peut être défini comme la « *sous-estimation par un subordonné de sa capacité productive lorsque lui est donnée la possibilité de choisir le standard sur la base duquel sa performance sera évaluée* » (Young, 1985, p. 831). On rattacherait aussi au *slack* ce qu'Ekholm et Wallin (2000) appellent la propension de responsables de centres de coûts à se comporter en « propriétaires » d'une enveloppe budgétaire, c'est-à-dire à vouloir systématiquement dépenser intégralement leur enveloppe budgétaire afin d'éviter que leur budget ne soit réduit l'année suivante ; cette pratique vise en effet à limiter la difficulté des objectifs futurs.

Le *slack* est le plus souvent vu comme un élément dysfonctionnel, dans la mesure où il minimise les possibilités de profit et où il est créé à l'insu de la direction, défavorisée par une asymétrie d'information avec les managers. On soulignera cependant que le *slack* budgétaire est parfois également considéré comme un phénomène positif. Le *slack* peut en effet constituer un mécanisme stabilisateur face à l'incertitude de l'environnement : les managers créent du *slack* dans les bonnes années et le convertissent en profit dans les mauvaises années (Cyert et March, 1963 ; Onsi, 1973). Le *slack* permet également d'accroître la fiabilité des prévisions de profit de l'organisation (Merchant et Manzoni, 1989). Ces aspects bénéfiques du *slack* sont particulièrement intéressants si l'on considère que des actionnaires ne sont pas sensibles qu'au niveau de performance, mais aussi à sa prévisibilité et à sa stabilité. Le *slack* peut aussi être profitable à des entreprises qui recherchent l'innovation dans le cadre de stratégies de différenciation : le *slack* consenti aux managers leur permettrait d'être plus flexibles pour répondre aux changements de l'environnement (Van der Stede, 2000). Il permet aussi de ne pas sacrifier la qualité au profit immédiat (Davila et Wouters, 2005). Le *slack* varierait ainsi en sens inverse d'un autre inconvénient fréquemment attribué à la GB : l'arbitrage à trop court-terme. En tout état de cause, que le *slack* soit considéré comme bénéfique ou pas à l'organisation, Lowe et Shaw (1968) soulignent que la propension des budgétés à servir leurs intérêts en créant du *slack* est normale de la part d'individus rationnels économiquement parlant. Bouquin (2000b, p. 537) voit d'ailleurs les matelas budgétaires comme des « *primes de risque légitimes concédées à ceux qui s'engagent sur des résultats* ». Thomas (2003), dans la lignée de Cyert et March (1963), souligne que le *slack* est le coût d'un compromis entre niveaux hiérarchiques, lui-même expression d'une régulation.

La manipulation des données en fin d'année, afin de respecter en apparence l'objectif budgétaire, peut recouvrir des pratiques telles que jouer sur les provisions ou sur les niveaux de stock, chercher à reculer la facturation par certains fournisseurs ou à avancer la facturation à certains clients, etc. (Merchant, 1990).

Baumler (1971) souligne pour sa part l'incapacité des mesures quantitatives telles que celles de la GB à rendre compte des interdépendances qualitatives entre unités. Les managers peuvent alors en profiter pour reporter leur responsabilité d'une performance médiocre sur d'autres unités.

Enfin, l'arbitrage à court-terme ou « myopie » (Merchant, 1990) consiste à n'entreprendre que des actions dont les retombées positives se produiront durant l'exercice budgétaire, amenant ainsi à toujours renoncer à des actions pourtant bénéfiques, mais uniquement à moyen terme (par exemple, la formation, la maintenance d'équipements, l'amélioration de la qualité des produits).

Quant à la démotivation, elle correspond chez les managers au sentiment d'être dévalorisés, considérés « comme des coûts à réduire » (Hope et Fraser, 1997) ou au sentiment que tout effort est vain en raison d'un objectif budgétaire inaccessible (Hofstede, 1967-1977).

4.2. Les causes du gaming et de la démotivation

Les explications à ces réactions des budgétés peuvent être ramenées à quatre grandes causes : l'évaluation, voire la rémunération, sur des critères budgétaires, des objectifs trop difficiles, la participation des opérationnels, le comportement des contrôleurs de gestion.

Ainsi que mentionné précédemment, suite aux critiques formulées par Hopwood (1972) à l'égard du « *budget constrained style* », les effets d'une évaluation ou d'une rémunération sur des critères budgétaires ont été très largement étudiés dans le cadre du courant RAPM. En ce qui concerne plus particulièrement ses effets sur les comportements des individus, on citera principalement :

- la propension à vouloir créer du *slack* (Merchant et Manzoni, 1989 ; Onsi, 1973 ; Schiff et Lewin, 1970) ; cette thèse relève de la théorie comportementaliste (*behaviorial theory*) qui considère que la création de *slack* procède d'un mécanisme de protection des individus en réaction à une stricte évaluation sur des critères budgétaires ; cependant, on soulignera que la théorie économique considère au contraire qu'un strict contrôle budgétaire permet de plus facilement détecter et réduire le *slack* ; Van der Stede (2000) trouve ainsi qu'une forte pression budgétaire associée à une stratégie de domination par les coûts permet de diminuer le *slack* ;
- l'accentuation de l'arbitrage à court-terme et/ou la manipulation de données (Merchant, 1990 ; Van der Stede, 2000) ; Van der Stede (2000) constate ainsi un court-termisme d'autant plus grand que, non seulement, la pression budgétaire est forte, mais aussi que le *slack* est faible ; ainsi, en admettant que la pression budgétaire puisse permettre de réduire le *slack*, elle générerait un « effet de ciseau » qui compromettrait les performances futures ;
- la démotivation, suite au sentiment des individus d'être évalués et/ou rémunérés sur des critères pas suffisamment représentatifs de leur performance. A propos de l'évaluation de performance fondée sur le respect d'objectifs, Hofstede (1967-1977, p. 193) note ainsi qu'un « *judgement fondé sur les résultats, sans tenir compte des efforts, est ressenti comme injuste* ». Ce sentiment est susceptible d'être particulièrement vif lorsque l'interdépendance des tâches rend relativement peu pertinente l'isolation des performances respectives des différentes unités, ou lorsque l'incertitude de l'environnement rend l'objectif budgétaire rapidement obsolète.

Quant au niveau de difficulté des objectifs, inverse au niveau de *slack*, il constitue, ainsi que mentionné précédemment, un facteur à la fois puissant et risqué de motivation : trop élevé, il est démotivant, trop faible, il n'est pas motivant (Hofstede, 1967-1977). Anthony et Govindarajan (1998) soulignent ainsi le sentiment général d'échec, à la fois personnel et de l'entreprise, que peuvent entraîner des objectifs irréalisables. Outre la démotivation suite à des objectifs trop ambitieux, ces auteurs mentionnent deux comportements dysfonctionnels : le court-termisme et la manipulation de données. Le risque pour une direction d'entreprise de fixer des objectifs trop élevés peut procéder de deux mécanismes principaux : une asymétrie d'information doublée d'une suspicion que les budgétés

cherchent à se ménager un *slack* excessif, et le caractère imprévisible de l'environnement concurrentiel.

D'une manière plus générale, Hansen *et al* (2003) relie la plupart des comportements dysfonctionnels des managers au principe budgétaire du contrat fixe de performance, que celui-ci soit trop élevé ou pas.

En matière de participation des opérationnels au processus budgétaire, nous avons déjà vu que ses effets positifs étaient potentiellement nombreux, mais imbriqués. Mais certaines études insistent également sur les effets négatifs de la participation sur la motivation (Parker, 1979). Ainsi, Crozier (1964) a observé que les gens sont partagés vis-à-vis de la participation, voulant exercer un contrôle sur leur environnement mais craignant en même temps d'être contrôlés par d'autres participants. S'ils acceptent la coopération avec les autres, ils essaient toujours de négocier les termes de la participation dans le sens de leur propre intérêt (compensation). Cette tendance peut ainsi être assimilée au risque déjà évoqué au § 2.4.3 que les opérationnels cherchent à profiter de la participation budgétaire pour se ménager du *slack*. Rappelons toutefois que certaines études soutiennent le contraire : Merchant (1985), par exemple, trouve que la participation permet de réduire le *slack* lorsque l'activité est sujette à peu d'incertitude. Crozier a aussi remarqué que si un individu ressent que ses efforts ne vont pas lui être personnellement bénéfiques ou qu'il se sent manipulé, il quittera la participation. Cela correspond au risque associé à ce qu'Argyris (1952) a appelé la pseudo-participation.

Notons que plusieurs études du courant RAPM s'intéressent aux effets dysfonctionnels des différentes combinaisons possibles entre les facteurs mentionnés ci-dessus. Par exemple, Dunk (1993) ainsi que Lau et Eggleton (2003) étudient les effets de la pression budgétaire (elle-même liée à la fois au niveau de difficulté des objectifs et à leur utilisation pour l'évaluation), la participation budgétaire et l'asymétrie d'information sur la création de *slack*. Or, ils trouvent des résultats différents en fonction des différentes combinaisons entre ces trois facteurs, ne permettant pas de généraliser les effets dysfonctionnels d'un facteur en particulier.

Le comportement des contrôleurs de gestion à l'égard des opérationnels peut également avoir une influence négative sur la motivation de ces derniers. Ainsi, Hofstede (1967-1977) trouve que la qualité de communication entre les contrôleurs de gestion et les opérationnels constitue moins un facteur de motivation positive des opérationnels à travers le budget qu'un facteur d'hygiène : une bonne communication ne permet pas d'accroître leur motivation, mais une mauvaise communication y nuit. Parker (1977) souligne que les comptables (et contrôleurs de gestion) peuvent avoir tendance à alourdir inutilement les procédures budgétaires afin d'accroître leur propre pouvoir ainsi que les moyens de contrôle du top management sur les opérationnels ; ces derniers, en réaction, cherchent des échappatoires telles que la manipulation des chiffres, la création de *slack*. Leur réaction est d'autant

plus marquée que les opérationnels perçoivent cette inflation de règles comme un signe de manque de confiance à leur égard. On peut rapprocher cette critique de ce qu'Ekholm et Wallin (2000) appellent le budget comme « jouet des départements comptables ».

L'alourdissement des procédures budgétaires nous amène à un autre inconvénient, qui n'a pas pour conséquence le seul fait de nuire à la motivation des opérationnels, mais aussi plus généralement un gaspillage de ressources : le caractère chronophage.

5. Lourdeur et caractère chronophage

La GB serait beaucoup trop chronophage au regard de ses bénéficiaires. C'est même l'un des inconvénients les plus fréquemment cités dans la littérature (Bescos *et al*, 2004 ; Ekholm et Wallin, 2000 ; Hansen *et al*, 2003 ; Hope et Fraser, 1997 ; Neely *et al*, 2001 ; Schmidt, 1992).

Plusieurs raisons peuvent expliquer cette lourdeur de la GB : le formalisme, le niveau de détail des budgets, le niveau de déclinaison interne du budget, le nombre d'itérations entre niveaux hiérarchiques durant la budgétisation, l'existence de nombreuses re-prévisions en cours d'année. Ainsi, selon l'enquête d'Andersen (2002), la durée moyenne d'élaboration des budgets en France est comprise entre 3 et 4 mois, le nombre d'itérations avant la version finale est de 3 à 5 pour 55 % d'entreprises et de 1 à 2 pour 41 % d'entreprises, avec une tendance à retrouver dans le budget le même niveau de détail que les informations comptables réelles ; 79 % des entreprises de cette enquête réalisent au moins une re-prévision par an et la plupart (66%) plusieurs par an. L'enquête de Cartesis-Parson Consulting (2007) relève pour sa part une durée médiane pour la phase de budgétisation de 8 à 10 semaines, mais masquant de grandes disparités. Hormis pour 12 % d'entreprises élaborant les budgets en moins de 4 semaines, la phase de budgétisation est jugée trop longue de 4 à 6 semaines. Le budget contient le plus fréquemment un compte de résultat détaillé jusqu'au résultat d'exploitation (98 % des cas), voire jusqu'au résultat net (88 %), ainsi que des éléments de bilan (75 %) voire un bilan complet (50 %). Toujours selon cette enquête, 91 % des entreprises effectuent des re-prévisions.

Comme on l'a vu, le formalisme et le niveau de détail peuvent en partie provenir d'une propension des comptables à vouloir augmenter leur pouvoir ou justifier leur existence. En revanche, le nombre d'itérations ainsi que le nombre et la lourdeur des re-prévisions dépendent d'autres facteurs : pour les itérations, des caractéristiques de la relation entre les budgétés et leur hiérarchie et, pour les re-prévisions, principalement du degré d'incertitude. Bescos *et al* (2004) trouvent que la critique sur le caractère chronophage est plus vive dans les entreprises cotées que dans les entreprises non cotées, ce qui peut s'expliquer par un niveau de détail et un nombre de re-prévisions plus important pour satisfaire les attentes des actionnaires en matière de précision et fiabilité des prévisions financières.

En tout état de cause, au-delà de l'analyse des raisons du temps consommé par la GB, plusieurs auteurs soulignent son caractère non négligeable, voire très important. Ainsi, selon l'enquête de Schmidt (1992) auprès de dix grandes entreprises américaines, la GB consommerait l'équivalent de 5 % du temps de travail du personnel d'encadrement et, dans une de ces entreprises, coûterait tout confondu environ 20 millions de dollars par an. Libby et Lindsay (2010) trouvent que les responsables budgétaires 'entreprises nord-américaines consacrent à la GB en moyenne 6 à 8 % de leur temps de travail annuel. Hope et Fraser (2003b) déclarent que la GB peut consommer jusqu'à 30 % du temps de travail des managers.

Soulignons cependant que c'est moins l'importance du temps consacré à la GB qui est susceptible de constituer un inconvénient que le rapport entre le temps qui y est consacré et son utilité pour l'entreprise.

6. Incompatibilité des rôles et remèdes aux inconvénients de la GB

La multiplicité des rôles potentiels de la GB tend à entretenir à son propos le mythe de l'instrument unique. Plusieurs auteurs (Barret et Fraser, 1978 ; Merchant et Manzoni, 1989) soulignent le caractère illusoire d'une GB « bonne à tout faire » selon l'expression de Beth et Zrihen (2000). Ainsi, plusieurs incompatibilités entre les différents rôles sont signalées :

- entre prévoir-planifier et motiver, à propos du niveau de difficulté des objectifs : si les objectifs sont fixés à un niveau assez ambitieux pour motiver, ils risquent de ne pas être atteints et de fausser ainsi les prévisions de résultats, mais s'ils sont fixés de manière réaliste, ils génèrent un risque de sous-optimisation des ressources de l'entreprise (Barret et Fraser, 1978 ; Otley, 1977). La difficulté à fixer le niveau pertinent d'objectif est accrue pour le top management par le fait qu'il doit associer les opérationnels pour améliorer la qualité des prévisions mais que ceux-ci peuvent en profiter pour se ménager du *slack*. Notons qu'à l'inverse, l'étude expérimentale de Fisher *et al* (2002) suggère que l'utilisation conjointe de la GB pour la planification (allocation de ressources rares) et l'évaluation de performance sur des critères budgétaires permet d'éviter la création de *slack* de la part des managers, d'augmenter leur motivation à atteindre leurs objectifs élevés et, par voie de conséquence, leur performance.
- entre motiver et évaluer, à propos du contrat fixe de performance: pour que les budgets soient motivants, il faut qu'ils soient intangibles ; mais pour une évaluation équitable des performances, il faudrait accepter de réviser *a posteriori* les standards budgétaires de performance, pour tenir compte de faits incontrôlables ou imprévisibles (Barret et Fraser, 1978).

- entre coordonner-planifier et motiver, à propos des arbitrages entre entités dépendantes : la direction est fréquemment amenée lors de la budgétisation à faire des arbitrages entre plusieurs divisions (à propos de prix ou de volumes de cessions internes notamment), ce qui peut entraîner des frustrations chez certains managers qui voient leur possibilité de croissance ou de profit réduites (Baumler, 1971).

Plusieurs solutions sont proposées pour réduire ces incompatibilités. En ce qui concerne la contradiction entre planification-prévision et motivation, Barret et Fraser (1978) ainsi qu'Hopwood (1974) proposent le double jeu d'objectifs qui consiste à établir un budget pour la direction plus réaliste que les budgets assignés pour motiver et, donc, inférieur à la consolidation de ceux-ci. Cette pratique, sur laquelle nous reviendrons ultérieurement, correspond à ce que nous appelons le « *slack inversé* » ; Besson *et al* (2004) l'appellent, quant à elles, le « *slack descendant* » et le présentent plus comme un moyen de se protéger pour des cadres évalués sur le respect d'un budget qu'ils ont eux-mêmes à décliner auprès de leurs collaborateurs. Bouquin (1998) signale le machiavélisme de cette pratique. Barret et Fraser (1978) soulignent aussi le risque de démotivation des collaborateurs s'ils se rendent compte que leur hiérarchie a des objectifs inférieurs aux leurs.

En ce qui concerne la contradiction entre motivation et évaluation, plusieurs auteurs (Barret et Fraser, 1978 ; Bouquin, 1998 ; Hope et Fraser, 2003) recommandent d'utiliser pour l'évaluation des budgets *ex post facto* encore appelés « contrats rétrospectifs de performance » : il s'agit d'intégrer dans l'évaluation les aléas survenus, en neutralisant une éventuelle dérive par rapport au budget si les responsables ne disposaient pas des moyens de la combattre. Le budget initial peut ainsi continuer à être suffisamment ambitieux pour tirer la performance vers le haut si les opérationnels savent que l'évaluation tiendra plus compte de leurs efforts de performance dans un environnement incertain que du strict respect du budget. Soulignons que cette pratique revient la plupart du temps à introduire dans l'évaluation une appréciation subjective des conséquences des événements imprévus. A ce titre, cette pratique s'approche des préconisations de Simons (1995) sur l'évaluation des performances dans le cadre d'une utilisation interactive de la GB, ou encore du « *profit conscious style* » d'Hopwood (1972). Notons que Barret et Fraser recommandent de n'utiliser cette pratique que pour les responsables budgétaires de niveau hiérarchique relativement bas, car ils ont moins que le top management la possibilité de prédire, contrôler ou influencer les variables externes. Besson *et al* (2004) ont également constaté que des mécanismes collectifs plutôt qu'individuels d'incitation permettent de concilier motivation et évaluation : « *lorsque la pression est davantage placée sur l'atteinte d'objectifs collectifs, les managers perçoivent une moindre pression au niveau individuel. Certes, il peut leur être demandé plus pour compenser les performances médiocres d'une autre entité mais, en contrepartie, cette gestion collective de la pression développe une plus grande solidarité* » (p. 138). La prise en compte d'objectifs collectifs (de niveau N+1, voire N+2) dans les calculs de

rémunération variable des responsables budgétaires peut ainsi constituer un moyen de maintenir des objectifs élevés en atténuant la peur des conséquences s'ils ne sont pas atteints.

Enfin, pour concilier à la fois prévision, motivation et évaluation, de nombreux auteurs préconisent diverses modalités d'actualisation des prévisions budgétaires en cours d'année, qui constituent finalement une anticipation et une formalisation des budgets *ex post*. Nous avons vu en section 1 qu'elles pouvaient prendre quatre formes : les révisions budgétaires, les budgets ajustables ou flexibles, les re-prévisions et les budgets glissants *ou rolling forecasts*. Bouquin (1998) note que la révision budgétaire, qui se substitue au budget initial, n'est préconisée qu'en cas d'évènement majeur totalement imprévisible et rendant le budget définitivement obsolète, en raison de la contradiction qu'il y aurait sinon à demander aux opérationnels de s'engager sur des objectifs qu'ils savent facilement modifiables. Le budget ajustable ou flexible est particulièrement préconisé pour les centres de coûts standards, dont une partie importante des coûts dépend souvent d'un volume d'activité correspond à des cessions internes ou parfois à des coûts de matières premières qu'ils ne maîtrisent pas. Quant aux re-prévisions, qui ne substituent en principe pas au budget initial, Barret et Fraser (1978) mentionnent cependant qu'elles peuvent dans certains cas être prises en compte avec le budget initial dans l'évaluation de performance. Enfin, en ce qui concerne les budgets glissants, Barret et Fraser (1978) proposent, pour maintenir l'attachement des managers au respect des objectifs, d'utiliser la dernière ou l'avant-dernière prévision d'une période donnée (le trimestre si les budgets sont actualisés trimestriellement) pour l'évaluation des managers. Bouquin (1998) souligne néanmoins à propos des budgets glissants le risque de ne plus avoir qu'un « pilotage à vue » et leur préfère les re-prévisions.

Conclusion de la section 3

Suite à une revue de la littérature, nous avons dégagé treize critiques à l'égard de la GB, dont onze peuvent être considérées comme des limites à l'exercice de certains rôles et peuvent être classées par rapport à quatre dimensions fonctionnalistes de la GB. Les deux autres critiques constituent plus des inconvénients généraux de la GB. Nous résumons ces treize critiques dans le tableau 8 ci-dessous.

Tableau 8 : Récapitulatif des critiques à l'égard de la GB

Dimensions, inconvénients associés	Description
Limites à la dimension financière	Limites à la gestion et à la communication financières
Le manque de fiabilité des prévisions	Lié à des risques d'ordre comportemental de la part des individus impliqués dans la prévision financière et à l'incertitude de l'environnement
Limites à la dimension stratégique	Limites à la déclinaison ou à l'émergence de la stratégie
Le court-termisme	L'horizon budgétaire annuel incite à des décisions à court-terme
L'incapacité à intégrer les facteurs actuels de performance	La plupart des facteurs-clés des stratégies actuelles correspondent à des aspects immatériels que la GB ne sait pas intégrer
La faible connexion des données budgétaires avec les plans d'action	Les budgets ont souvent une dimension exclusivement financière, qui ne permet pas de relayer la stratégie dans les plans d'action
L'extrapolation du passé	Le budget est souvent construit de manière incrémentale et constitue un frein à l'innovation et à l'émergence de stratégies
Le cloisonnement des fonctions et activités	Le budget, en s'appuyant sur la ligne hiérarchique, nuit à la coopération et à l'exploitation des synergies entre entités
Limites au pilotage en cours d'année	Limites à la prise de décisions correctives adaptées en cours d'année
Une périodicité budgétaire annuelle trop longue	La GB incite à poursuivre des objectifs annuels qui sont rapidement obsolètes (trop faibles ou trop élevés)
Non prise en compte des changements contextuels	Le suivi budgétaire est réalisé en référence à une mensualisation du budget et à d'éventuels plans d'action qui lui sont associés qui n'ont pas pu anticiper des changements internes ou externes.
Le suivi budgétaire est un constat passif	Le suivi budgétaire, principalement financier, ignore les questions « comment » et « pourquoi »
<i>(incapacité à intégrer les facteurs actuels de performance)</i>	<i>cf. ci-dessus</i>
<i>(cloisonnement des services)</i>	<i>cf. ci-dessus</i>
Limites aux rôles managériaux et psychologiques de motivation	Limites à une orientation pertinente des comportements des individus et à leur motivation
Le « gaming »	La GB favorise un ensemble de dysfonctionnements comportementaux (création de slack, report des responsabilités, manipulation de données) en raison de la pression mise sur le respect des objectifs budgétaires
La démotivation	Des objectifs budgétaires trop ambitieux démotivent, et encore plus lorsqu'ils portent sur la réduction des frais de personnel
Inconvénients généraux	Inconvénients non spécifiques à une dimension budgétaire
Lourdeur et caractère chronophage	La GB consomme trop de temps au regard de ses bénéfices
Incompatibilité entre les rôles budgétaires	La GB ne peut pas correctement exercer les rôles qu'on attend d'elle et crée plutôt de la confusion et des problèmes en raison d'incompatibilités entre plusieurs de ses rôles majeurs

Cette liste d'inconvénients sera utilisée pour nous aider à conduire et analyser nos entretiens.

Section 4. Les enquêtes sur les rôles et inconvénients des budgets

Nous mentionnions en section 1 des enquêtes montrant que la GB est utilisée de manière massive et que très peu d'entreprises envisagent de s'en passer, bien qu'une forte proportion d'entre elles reconnaissent l'intérêt de l'aménager pour limiter ses inconvénients. Puis nous avons répertorié et expliqué en sections 2 et 3 les rôles et inconvénients potentiels de la GB, faisant ressortir leur grande

diversité ainsi que le corpus important de recherches s’y rattachant. Cependant, la plupart de ces recherches ont cherché à expliquer les rôles et à les rattacher à des théories ou, lorsqu’il s’agit d’études empiriques, ne portent que sur certains rôles ou inconvénients. Très peu d’enquêtes descriptives ont été réalisées sur l’ensemble des motifs d’utilisation de la GB et de ses inconvénients. Pourtant, ce type d’enquête pourrait constituer un point précieux de départ pour des recherches visant à expliquer l’utilisation massive de la GB en dépit des critiques dont elle fait l’objet. L’intérêt d’enquêtes larges sur les intérêts et limites de la GB est d’autant plus grand que les critiques à l’égard de la GB émanent souvent de cabinets de consultants qui peuvent avoir quelque intérêt à critiquer la GB pour promouvoir d’autres approches (Ekholm et Wallin, 2000). Hansen *et al* (2003), entre autres, plaident ainsi pour des recherches s’appuyant sur les besoins des praticiens. Quelques recherches récentes s’inscrivent dans cette volonté de partir des déclarations des praticiens sur l’intérêt et les limites que la GB présente à leurs yeux.

1. Peu de convergence sur les rôles budgétaires majeurs

Nous nous limiterons à citer des enquêtes réalisées durant les quinze dernières années (c’est-à-dire à partir de 1998), en France ou à l’étranger.

En France, l’enquête la plus complète et la plus récente sur la GB est, à notre connaissance, celle de Sponem (2004), portant sur 269 entreprises. Elle fait apparaître la hiérarchie suivante de rôles :

Tableau 9 : Résultats d’enquête sur les rôles budgétaires, adapté de Sponem (2004)

<i>269 DAF ou contrôleurs de gestion d’entreprises françaises</i>	Score sur une échelle de 1 à 5	Rang
Piloter les différentes activités de l’entreprise	4,05	1
Prévoir les besoins financiers	3,90	2
Autoriser les dépenses	3,78	3
Allouer les ressources	3,74	4
Déployer la stratégie	3,64	5
Définir les responsabilités et contractualiser les engagements	3,48	6
Motiver les responsables opérationnels	3,36	7 <i>ex aequo</i>
Évaluer la performance des managers	3,36	7 <i>ex aequo</i>
Communiquer avec les acteurs externes	3,27	9 <i>ex aequo</i>
Communiquer entre les différents niveaux hiérarchiques	3,27	9 <i>ex aequo</i>
Coordonner les diverses activités	3,15	11
Gérer les risques	2,79	12
Score moyen global des rôles	3,48	

On constate dans le tableau ci-dessus qu'après le premier rôle, très général, trois rôles plutôt financiers occupent les rangs 2 à 4, puis un rôle stratégique le rang 5, puis trois rôles de contrôle et de motivation des managers les rangs 6 à 8, les autres derniers rôles relevant tous de « familles » de rôles différentes.

Par ailleurs, Sponem réalise une analyse en composantes principales, par laquelle il dégager quatre familles de rôles :

- le budget managérial, qui sert principalement à motiver et évaluer les opérationnels et à communiquer entre les différents niveaux hiérarchiques ; il sert assez faiblement à moyennement à piloter et coordonner les activités et il est contraire à la prévision des besoins financiers.
- le budget stratégique, qui sert principalement à décliner la stratégie et à piloter et coordonner les activités ; il est assez peu à moyennement utilisé pour définir les responsabilités-contractualiser les engagements et pour allouer les ressources ; enfin, il est contraire aux rôles d'autorisation des dépenses et d'évaluation de la performance.
- le budget administratif, qui sert très fortement à autoriser les dépenses et un peu moins à allouer les ressources ; il sert peu à la coordination des activités et est contraire à la motivation des opérationnels et au pilotage des activités.
- le budget actionnarial, qui sert très fortement à communiquer avec les acteurs externes et assez faiblement à gérer les risques ; il est par ailleurs contraire à l'allocation des ressources et à la définition des responsabilités-contractualisation.

Quant à l'enquête menée également en France par Andersen-Business Consulting (2002), elle révèle que le premier rôle du budget (pour 83 % des entreprises) est de donner un cadre pour l'exercice à venir, en fixant le cap et les contours des actions à mener par les directions opérationnelles pour le prochain exercice. Ce résultat converge à cet égard avec l'enquête de Sponem, selon laquelle le premier rôle est de « piloter les différentes activités de l'entreprise ». Ce rôle de pilotage semble devoir plutôt être entendu à court terme. En effet, selon l'enquête d'Andersen (2002), la GB jouerait en moyenne un rôle modéré de déclinaison stratégique, relevant que 67 % des entreprises ont un plan opérationnel mais que seulement 43 % alignent leur budget avec ce plan. De même, Cartesis-Parson Consulting (2007) enregistre que le document de cadrage budgétaire ne reprend des objectifs stratégiques que dans un tiers des cas où il existe, soit 86 % des cas, ce qui signifie que le budget n'est élaboré sur la base d'objectifs stratégiques explicites que dans 29 % des cas. L'enquête d'HEC-DFCG (2010) donne même à penser que le rôle de pilotage à court terme tendrait à s'accroître au détriment du rôle de déclinaison stratégique. En effet, elle enregistre que, si le plan stratégique continue majoritairement à servir de base à la construction des budgets (dans 73 % des cas), c'est cependant moins que lors de l'enquête HEC-DFCG (2005), 85 % ; parallèlement, le rôle de pilotage des actions en cours d'année est marqué (le suivi des résultats débouche dans 92 % des cas sur des actions à court

terme) et la priorité des entreprises porte sur la prévision à moyen terme (49 % des cas, contre 36 % pour la prévision à moyen terme, 9 % pour les investissements et 6 % pour la prévision à long terme). Les auteurs émettent l'hypothèse que ce phénomène est dû à la crise économique.

L'enquête de Bescos *et al* (2003) auprès de 82 entreprises françaises apporte aussi des éléments sur les rôles de la GB. Ainsi, la GB aurait pour principales fonctions de suivre le résultat des entités (85,1%), permettre un pilotage en cours d'année à travers le suivi budgétaire²⁰, réduire les coûts (67%), aider les managers à atteindre leurs objectifs (60 %), communiquer (44,8 %), motiver les managers (44,3 %). Elle servirait peu à former les managers (19,3 %). On notera que deux rôles financiers (« suivre le résultat des entités » et « réduire les coûts ») arrivent respectivement aux premier et troisième rangs sur sept, ce qui est plutôt convergent avec l'importance des rôles financiers ressortant de l'enquête de Sponem.

En ce qui concerne les rôles de la GB à l'étranger, nous utiliserons deux enquêtes : celle d'Ekholm et Wallin (2000) auprès de 168 entreprises finlandaises et celle de Libby et Lindsay (2010) auprès de 558 entreprises nord-américaines (346 au Canada et 212 aux USA). Selon l'enquête d'Ekholm et Wallin, les rôles budgétaires pour les entreprises qualifiées de conservatrices à l'égard de la GB (c'est-à-dire n'envisageant pas de l'abandonner)²¹ sont par ordre décroissant les suivants (sur une échelle allant de 1 pour « pas du tout » et 5 pour « tout-à-fait ») : contrôle et évaluation des managers (moyenne de 4,16), planification²² (3,86), mise à disposition des salariés d'informations utiles pour leur travail ou « *empowerment* » (3,62), mise en œuvre des stratégies (3,31), motivation des salariés (3,10). Le score moyen global des rôles pour les entreprises conservatrices à l'égard de la GB s'élève ainsi à 3,61. En fait, Ekholm et Wallin ont plus précisément cherché à comparer les rôles de la GB pour les entreprises n'ayant pas l'intention de l'abandonner avec ceux de la GB ou de ses alternatives pour les entreprises qualifiées de radicales à l'égard de la GB (c'est-à-dire ayant l'intention ou étant en train de l'abandonner ou l'ayant déjà abandonnée). Leurs résultats, bien que devant être interprétés avec précaution compte-tenu du faible nombre d'entreprises radicales à l'égard de la GB, font principalement ressortir les éléments suivants :

- les scores dans les entreprises qualifiées de radicales à l'égard de la GB traditionnelle (pour les entreprises envisageant de l'abandonner) ou de ses alternatives (*rolling forecasts* ou *balanced scorecard*, pour les entreprises l'ayant déjà abandonnée) sont systématiquement et sensiblement plus faibles que les scores de la GB dans les entreprises souhaitant la conserver ; cela paraît cohérent pour les entreprises n'ayant pas encore abandonné la GB tout en l'envisageant, mais au contraire surprenant pour les entreprises ayant déjà remplacé la GB par d'autres dispositifs dont

²⁰ Plus précisément, identifier les actions correctives : 74,1 % ; revoir les objectifs en cours de route : 72,6 % ; apporter une vision claire des dérapages : 74,4 %.

²¹ Pour mémoire (cf. section 1, §2), ces entreprises représentent 85,7 % de leur échantillon

²² Le terme anglais « *plannification* » est généralement entendu au sens de prévision financière.

on pourrait imaginer qu'ils sont plus performants qu'elle ; or, la proportion d'entreprises n'ayant pas encore abandonné la GB parmi les entreprises radicales à l'égard de la GB est similaire à celle des entreprises l'ayant déjà abandonnée ;

- contrairement aux attentes, la hiérarchie des rôles de la GB ou de ses alternatives est identique pour les deux types de position à l'égard de la GB, y compris pour le rôle de contrôle et évaluation des managers au premier rang, et pour le rôle d'*empowerment*, qui ne gagne pas de rang dans les entreprises qualifiées de radicales.

Ces résultats sont d'autant plus intéressants qu'ils portent sur des entreprises nordiques, réputées pour être enclines à abandonner la GB traditionnelle au profit d'autres démarches (Hope et Fraser, 1997).

Quant à l'enquête de Libby et Lindsay (2010), elle révèle que 79 % des entreprises interrogées utilisent la GB pour le contrôle, que les auteurs définissent ainsi : « *utilisation des budgets pour la motivation des managers et comme standard d'évaluation de la performance* ». Par ailleurs, les auteurs notent que la GB n'est pas totalement inapte à aider les entreprises à s'adapter à leur marché et qu'elle constitue l'un des trois dispositifs, avec la structure hiérarchique et la mesure de performance, les plus utilisés pour promouvoir un comportement stratégique des managers.

Les différences entre les listes et les intitulés des rôles budgétaires rendent difficiles les comparaisons entre enquêtes. De plus, toutes ces enquêtes ont été réalisées sous forme de questionnaires, et non pas d'entretiens, ce qui induit un biais ; en effet, certaines enquêtes ne proposent pas certains rôles mentionnés par la littérature dans les réponses possibles. Cependant, il semblerait que le rôle budgétaire de contrôle-évaluation des managers soit moins marqué en France qu'à l'étranger. A l'inverse, les rôles financiers seraient plus prononcés en France qu'à l'étranger. Les quatre enquêtes utilisées s'accordent en revanche pour reconnaître à la GB un rôle non négligeable mais pas de premier ordre à l'égard de la stratégie. En revanche, il est possible que le rôle de déclinaison de la stratégie à moyen terme ait tendance à décroître au profit du rôle de pilotage à court terme, mais ceci non pas en raison de caractéristiques intrinsèques à la GB mais d'un climat économique actuellement tendu.

2. Peu de convergence sur les principaux inconvénients

De la même manière que pour les rôles, nous tentons ici d'analyser la hiérarchie des inconvénients de la GB, sur la base des quatre mêmes enquêtes. En effet, la plupart de ces inconvénients pouvant constituer des limites à certains des rôles potentiels de la GB (cf. section 2), l'importance des différents inconvénients pourrait constituer une des explications à la faiblesse de certains rôles.

L'enquête de Sponem (2004) recense les scores suivants pour onze inconvénients budgétaires :

Tableau 10 : Résultats d'enquête sur les inconvénients budgétaires, adapté de Sponem (2004)

269 DAF ou contrôleurs de gestion d'entreprises françaises	Score sur une échelle de 1 à 5	Rang
Le budget provoque des comportements conservateurs	3,16	1
Le budget entraîne des comportements opportunistes	2,98	2
Le budget traduit une prédominance de la rentabilité sur le court terme au détriment de la création de valeur sur le long terme	2,87	3
Le budget impose une culture de contrôle plutôt qu'une culture d'implication	2,77	4
Le budget est d'abord un rituel	2,57	5
Le budget prend trop de temps pour une faible valeur ajoutée	2,56	6 <i>ex aequo</i>
Le budget introduit des rigidités dans l'entreprise	2,56	6 <i>ex aequo</i>
Le budget se déroule sur un horizon annuel qui n'est pas adapté à l'activité de mon entreprise	2,49	8
Le budget n'a plus de pertinence dans un environnement devenu top incertain	2,40	9
Le budget décourage la coopération	2,10	10 <i>ex aequo</i>
Le budget bloque les innovations	2,10	10 <i>ex aequo</i>
Score moyen global de critique	2,60	

Il ressort de ce tableau que les répondants n'adhèrent majoritairement²³ qu'à une seule des onze critiques proposées, celle liée aux comportements conservateurs. On notera cependant que la signification de cette critique nous semble ambiguë : correspond-elle à la reconduction des actions passées –auquel cas, cette critique est redondante avec celle portant sur l'innovation et qui obtient le plus faible score- ou à la reconduction du niveau de performance actuel, ce qui sous-entendrait l'éventuelle existence de *slack* ; mais dans ce dernier cas, quelle est la nuance avec la critique sur les comportements opportunistes ? En tout état de cause, on remarque qu'au moins trois des quatre inconvénients obtenant les scores les plus élevés peuvent être vus comme des limites aux rôles d'orientation adéquate des comportements des managers. Par ailleurs, la proposition arrivant au cinquième rang porte sur le caractère rituel de la GB ; mais, comme le fait remarquer Sponem lui-même, cette caractéristique ne constitue pas obligatoirement un inconvénient : Hopwood (1987) et Zrihen (2002) soulignent que le caractère rituel de la GB contribue à son efficacité symbolique, qui constitue elle-même un facteur de cohésion et de renforcement du lien social. Enfin, notons que les critiques impliquant le moins le facteur humain (le caractère chronophage, l'horizon annuel et la rigidité en environnement incertain) n'arrivent qu'aux rangs 6, 8 et 9.

²³ Sur une échelle de 1 à 5, un score traduit une majorité de répondants plutôt d'accord avec la proposition dès lors qu'il est supérieur à 3.

Par ailleurs, de même que pour les rôles budgétaires, Sponem réalise une analyse factorielle par laquelle il dégage quatre grandes catégories de critiques :

- les effets pervers du budget, qui englobent les comportements opportunistes, les comportements conservateurs, et les effets négatifs sur la coopération ;
- l'inadaptation à l'environnement, qui regroupe le manque de pertinence en environnement incertain, l'introduction de rigidités, la culture de contrôle et le frein à l'innovation ;
- le caractère bureaucratique, qui regroupe le caractère rituel et le caractère chronophage ;
- le court-termisme, qui correspond à la prédominance du court-terme et l'inadaptation de l'horizon budgétaire.

Bescos *et al* (2004) recense pour leur part les scores suivants pour treize inconvénients :

Tableau 11 : Résultats d'enquête sur les inconvénients budgétaires, adapté de Bescos *et al* (2004)

<i>46 directeurs financiers ou contrôleurs de gestion, grosses entreprises françaises, cotées</i>	Score sur échelle de 1 à 7	Rang
Les budgets représentent un rituel annuel	4,57	1
...Consomment trop de temps	4,02	2
...Instaurent un climat de surveillance et de pression	3,89	3
...Reposent sur des prévisions incertaines	3,80	4
...Incitent à des logiques de reconduction, avec conservation des acquis	3,70	5
...Sont trop orientés court terme	3,61	6
...Constituent un facteur de rigidité	2,93	7
...Sont incapables d'anticiper les changements dans l'environnement	2,91	8
...Empêchent la créativité et l'innovation	2,28	9
...Renforcent les cloisonnements entre services	2,24	10
...Conduisent à une gestion au rétroviseur	2,23	11
...Ont une fréquence inadaptée à notre activité	2,11	12
...Ne sont pas cohérents avec les objectifs stratégiques	1,93	13
<i>Score moyen global de critique</i>	3,10	

On notera que seules deux propositions obtiennent majoritairement l'adhésion des répondants²⁴ et que la première porte sur le caractère rituel de la GB, dont nous avons rappelé qu'il ne constitue pas obligatoirement ou exclusivement un inconvénient. Remarquons cependant que les critiques occupant les rangs 2 à 6 obtiennent des scores assez importants (allant de 4,02 à 3,61) et relèvent de deux grands types de critiques :

²⁴ Sur une échelle de 1 à 7, un score traduit une majorité de répondants plutôt d'accord avec la proposition dès lors qu'il est supérieur à 4.

- l'une a trait à l'utilisation de la GB de manière coercitive : la GB est utilisée comme un moyen de surveillance et de pression qui induit en réaction des comportements conservateurs de la part des managers ; les auteurs notent cependant que ces deux critiques obtiennent des écarts-types très importants, ce qui signifie qu'elles donnent lieu à des divergences d'opinion marquées ;
- l'autre concerne des critiques liées aux caractéristiques techniques et temporelles de la GB : son caractère chronophage et les inconvénients découlant de la fixité d'un objectif à un an (trop éloigné pour produire des prévisions fiables en environnement incertain et trop court pour favoriser des actions à retombées longues).

On signalera qu'un autre article de Bescos *et al*, Bescos *et al* (2003), apporte des informations complémentaires sur les critiques selon la fonction des répondants. En effet, cet article est vraisemblablement issu de la même enquête que Bescos *et al* (2004) mais porte sur un plus grand nombre de répondants, dont un peu plus d'un tiers étaient des responsables opérationnels. Ainsi, selon Bescos *et al* (2003), les critiques de la part des opérationnels sont presque toujours sensiblement plus fortes que celles de la part des financiers-contrôleurs de gestion. Ce constat est particulièrement marqué pour le budget comme rituel, le manque de fiabilité des prévisions budgétaires en environnement incertain, l'introduction de rigidité, l'incapacité à anticiper les changements, l'incitation à des logiques conservatrices-de reconduction et une logique de « gestion au rétroviseur » (ou orientation passéiste). On remarquera qu'à l'exception du caractère rituel de la GB, les critiques sensiblement plus fortes chez les opérationnels que les financiers constituent principalement des limites aux rôles d'anticipation financière ou stratégique. Notons cependant que, de manière assez surprenante, la GB est à l'inverse plus vue comme un dispositif de surveillance-contrôle par les financiers que par les opérationnels. Bescos *et al* (2003) relèvent aussi que certaines dérives deviennent minoritaires, telles que l'extrapolation du budget à partir de l'année en cours (24,3 %), la création de *slack* (négociation d'objectifs à la baisse pour se garder de la marge, 21,6 %, et fixation d'objectifs assez faciles à atteindre, 14,9 %), l'arbitrage en faveur des besoins de l'entité plutôt que ceux de la direction générale (12,2 %).

En ce qui concerne la lourdeur et le caractère chronophage, l'enquête de Cartesis –Parson Consulting (2007) note que le niveau de déclinaison interne du budget ne constitue pas un facteur d'allongement de la durée d'élaboration des budgets.

Intéressons-nous désormais aux enquêtes étrangères récentes sur les inconvénients budgétaires, en l'occurrence, celles d'Ekholm et Wallin (2000) et de Libby et Lindsay (2010). Plus précisément, Ekholm et Wallin (2000) distinguent les critiques selon qu'elles émanent d'entreprises conservatrices à l'égard de la GB (i.e. souhaitant maintenir la GB, quitte à l'aménager) ou d'entreprises radicales (i.e. envisageant ou en train d'abandonner la GB ou l'ayant déjà fait).

Tableau 12 : Résultats d'enquête sur les inconvénients budgétaires, d'après Ekholm et Wallin (2000)

	143 entreprises souhaitant conserver la GB		23 entreprises radicales à l'égard de la GB	
	Score	Rang	Score	Rang
Est incapable de signaler les changements dans l'environnement	3,61	1	4,22	2
Repose sur des prévisions incertaines	3,27	2	3,91	7
Incite à une réflexion incrémentale	3,23	3	4,04	4
Est à tort fréquemment calée sur l'année civile	3,17	4	4,05	3
Est trop chronophage	3,09	5	4,48	1
Introduit de la rigidité dans l'organisation	3,04	6	3,83	8
Est trop hiérarchique	2,86	7	3,61	9
Est un rituel annuel	2,63	8	3,96	6
Favorise une mentalité de « propriétaire » de son budget	2,38	9	4	5
Est le jouet du département comptable	2,18	10	2,86	10
Score global moyen de critique	2,95		3,90	

Assez logiquement, on constate des scores de critiques systématiquement plus élevés chez les radicales que chez les conservatrices. Cependant, les critiques les plus vives sont à peu près les mêmes dans les deux groupes d'entreprises, bien que leur hiérarchie diffère légèrement. Ainsi, quatre critiques font partie de celles auxquelles adhèrent (i.e. notent 4 ou 5) au moins 45 % des entreprises conservatrices et au moins 75 % des radicales : l'incapacité à signaler les changements dans l'environnement concurrentiel, l'inadaptation de la périodicité annuelle, l'élaboration trop incrémentale et le caractère chronophage. En revanche, les deux autres critiques faisant partie des six critiques les plus fortes diffèrent : le manque de fiabilité des prévisions et l'introduction de rigidité pour les conservatrices, mais le caractère rituel et l'incitation à se sentir propriétaire du budget pour les radicales. Rappelons qu'en ce qui concerne les rôles budgétaires, cette enquête montrait une hiérarchie strictement identique dans les deux groupes d'entreprises.

On note aussi que, pour les entreprises conservatrices à l'égard de la GB, très majoritaires, cinq des six critiques les plus vives (c'est-à-dire toutes à l'exception du caractère chronophage) peuvent constituer des limites aux rôles stratégiques de la GB, tandis que les quatre critiques qui trouvent le moins d'écho sont celles qui impliquent le plus le facteur humain. Cela fait dire à Ekholm et Wallin que la GB parvient mieux à assurer l'efficacité interne (i.e. réaliser des activités mieux que les concurrents et maintenir ainsi la valeur de l'entreprise) que l'efficacité externe ou stratégique (i.e. réaliser des activités différentes que celles des concurrents, ou de manière différente et créer ainsi de la valeur).

Libby et Lindsay (2010) examinent quant à eux quatre grandes critiques issues de la littérature : 1) la GB est trop consommatrice de temps au regard de ses apports, 2) en raison de la fixité du budget, la GB constitue un frein à l'adaptation en cours d'année aux changements imprévus, 3) la GB est déconnectée de la stratégie, 4) l'utilisation des budgets comme contrats fixes de performance conduit à une évaluation non pertinente des performances des managers et incite ces derniers au *gaming*.

En ce qui concerne le caractère chronophage de la GB, ils trouvent qu'il est exagéré par certains détracteurs de la GB. Ainsi, selon eux, les responsables budgétaires consacrent en moyenne à la GB (élaboration des budgets, analyse des écarts, révisions) 6 à 8 % de leur temps de travail annuel ; c'est significativement moins que les 20 à 30 % du temps de travail annuel mentionné par Hope et Fraser (2003b). Par ailleurs, ils constatent une corrélation entre le temps consacré à la GB par les managers et leur niveau d'implication par rapport à elle ; or le niveau d'implication est positivement et significativement corrélé avec la valeur perçue de la GB, valeur elle-même corrélée avec la performance de l'entreprise. Ainsi, le temps consacré par les managers à la GB, bien que non négligeable, ne serait pas obligatoirement contreproductif, que ce soit en termes de perception de la valeur de la GB ou de performance de l'entreprise. Il semblerait donc plus pertinent d'interroger moins sur l'importance du temps consacré à la GB que sur son éventuelle disproportion au regard des avantages de la GB ; or, il n'est pas certain que toutes les enquêtes (nous n'avons pas l'information pour toutes sur ce point) formulent leurs questions dans ce sens.

En ce qui concerne le caractère antagoniste de la fixité du budget avec les impératifs d'adaptation en environnement incertain, également souligné par Hope et Fraser, les résultats de Libby et Lindsay le confirment mais de manière moins marquée et en le nuancant. En effet, leurs répondants américains sont plutôt d'accord à 54 % et d'accord à tout-à-fait d'accord à 25 % pour dire qu'il est difficile d'établir des budgets fiables en raison de l'incertitude attachée au marché. Ils sont à 65 % plutôt d'accord et à 40 % d'accord à tout-à-fait d'accord pour dire que les budgets deviennent vite obsolètes. Quant aux répondants canadiens, ils reconnaissent à la GB une capacité non pas mauvaise mais modérée à faciliter l'adaptation (score de +1 sur une échelle allant de -3 à +3). Au regard de ces résultats, la critique de Hope et Fraser (2003b) selon laquelle les évolutions de l'environnement ne peuvent être prévues lors de l'élaboration des budgets est donc globalement vérifiée, mais paraît exagérée. Par ailleurs, l'enquête de Libby et Lindsay montre également que les entreprises pallient cet inconvénient en utilisant en cours d'année différentes méthodes pour adapter leurs objectifs, point sur lequel nous reviendrons. Il semblerait donc que la GB restreigne peu les capacités d'adaptation des entreprises : d'une part, parce qu'une fixité des objectifs budgétaires ne serait pas si rédhibitoire à l'égard de l'adaptation et, d'autre part, parce qu'une majorité d'entreprises adaptent en cours d'année leurs objectifs ou ressources budgétaires initiales.

A l'égard du couplage entre la GB et la stratégie, toujours d'après Libby et Lindsay (2010), environ 11 % seulement des répondants trouvent que le budget n'est pas explicitement en lien avec la réalisation des objectifs stratégiques, contre 45 % qui trouvent au contraire qu'il l'est. Par ailleurs, si les entreprises utilisent souvent plusieurs dispositifs pour focaliser le personnel sur les aspects stratégiques, la GB fait cependant partie des dispositifs les plus importants à cet égard. Soulignons également que Libby et Lindsay relèvent une corrélation positive et significative entre le niveau de

connexion de la GB à la stratégie et la valeur perçue de la GB, elle-même corrélée avec la performance de l'entreprise.

Enfin, en ce qui concerne l'utilisation des budgets comme contrats fixes de performance et les inconvénients qui lui sont habituellement attribués, Libby et Lindsay apportent des résultats intéressants. Ils trouvent que, bien qu'une majorité d'entreprises mettent un fort accent sur le respect du budget (71 % aux USA et 52 % au Canada), moins de 10 % des entreprises (9 % aux USA et 5 % au Canada) utilisent réellement le budget comme contrat fixe de performance. Ainsi, l'incitation à respecter le budget n'implique le plus souvent pas pour autant une évaluation de performance strictement fondée sur le respect du budget. L'autre surprise réside dans le fait que l'enquête va à l'encontre de l'idée selon laquelle les comportements dysfonctionnels des responsables budgétaires sont dus à une évaluation sur des critères budgétaires. En effet, en dépit de la faible proportion d'entreprises utilisant le respect du budget comme critère ferme de performance, une majorité des répondants reconnaissent avoir occasionnellement ou fréquemment recours à la création de *slack* budgétaire (86 % aux USA et 77 % au Canada) et au report de dépenses pourtant utiles à moyen terme (91 % aux USA et 80 % au Canada). En revanche, seuls les répondants américains, pas les canadiens, sont majoritaires à reconnaître trois autres comportements « politiques » recensés dans l'enquête²⁵. Le *gaming* semble donc ne pas être spécifiquement lié à l'utilisation du budget comme contrat fixe de performance et semble également varier selon les pays, peut-être en fonction de caractéristiques culturelles nationales. Libby et Lindsay constatent également que le *gaming* est négativement corrélé à la perception de la valeur de la GB et à la performance de l'entreprise à long terme.

Nous allons désormais tenter de comparer les quatre enquêtes que nous avons principalement utilisées sur les limites et inconvénients des budgets, au moyen du tableau 13 ci-dessous.

²⁵ Les trois comportements sont les suivants : dépenser de l'argent en fin d'année pour éviter d'en perdre le crédit l'année suivante, accélérer artificiellement les ventes en fin d'année pour respecter les objectifs et, lorsqu'il est déjà certain que le budget ne sera pas respecté, aggraver volontairement la situation pour augmenter les chances d'avoir des objectifs plus faciles l'année suivante

Tableau 13 : Comparatif des enquêtes sur les inconvénients de la GB

	Sponem (2004)		Bescos et al (2004)		Ekholm et Wallin (2000)		Libby et Lindsay (2010)
	Score	Rang	Score	Rang	Score	Rang	
Prévisions incertaines	2,40	9	2,85	4	3,27	2	Oui (79% aux USA)
Horizon, fréquence annuels inadaptés	2,49	8	1,58	12	3,17	4	Non, ajustements en cours d'année
Court-termisme	2,87	3	2,71	6			Oui
Réflexion incrémentale, gestion au rétroviseur			2,23	11	3,23	3	
Introduit de la rigidité	2,56	6 e.a.	2,20	7	3,04	6	
Est incapable de signaler les changements dans l'environnement			2,91	8	3,61	1	
Faible lien avec la stratégie			1,93	13			Non (11%)
Frein à l'innovation	2,10	10 e.a.	1,71	9			
Cloisonnement des fonctions, obstacle à la coopération	2,10	10 e.a.	1,68	10			
Limites aux rôles financiers, stratégiques et de pilotage	Moy de 2,42 sur 6 inconv.		Moy de 2,2 sur 9 inconv.		Moy de 3,26 sur 5 inconv.		Plutôt non
Climat de surveillance, trop hiérarchique	2,77	4	2,92	3	2,86	7	
Incite à comportements de conservation des acquis, à mentalité de propriétaire	3,16	1	2,78	5	2,38	9	Oui, pour création de slack
Comportements opportunistes	2,98	2					
Rituel annuel	2,57	5	3,38	1	2,63	8	
Est le jouet des départements comptables					2,18	10	
Limites aux rôles de motivation des managers à la performance	Moy de 2,87 sur 4 inconv.		Moy de 3,03 sur 3 inconv.		Moy de 2,51 sur 4 inconv.		Plutôt oui
Caractère chronophage	2,56	6 e.a.	3,02	2	3,09	5	Plutôt non au regard de son intérêt
Score global moyen de critique	2,60		2,33		2,95		

Quelques explications sur la manière dont nous avons renseigné ce tableau peuvent être utiles. Tout d'abord, nous avons choisi de classer les inconvénients en trois grandes catégories : les limites aux rôles financiers et/ou stratégiques et/ou de pilotage de la GB (c'est-à-dire les limites à des rôles impliquant peu le facteur humain), les limites aux rôles de motivation des responsables budgétaires (les comportements considérés comme dysfonctionnels) et, enfin, le caractère excessivement chronophage, qui paraît plutôt neutre à l'égard des rôles budgétaires. Signalons toutefois que ce classement est parfois réducteur, certains inconvénients pouvant être interprétés de différentes manières ou avoir plusieurs implications²⁶. Par ailleurs, afin de faciliter les comparaisons, nous n'avons repris dans l'enquête d'Ekholm et Wallin que les données sur les entreprises souhaitant conserver la GB et, pour l'enquête de Bescos *et al* (2004), nous avons ramené les scores à une échelle

²⁶ Ainsi, nous rattachons à la catégorie des limites aux rôles financiers, stratégiques ou de pilotage le court-termisme, induit par l'échéance budgétaire à fin d'année, et le cloisonnement des fonctions, lié au découpage budgétaire, alors qu'ils ne sont pas totalement indépendant du facteur humain, puisqu'ils peuvent être accrus par des comportements dysfonctionnels des responsables budgétaires. De même, dans les inconvénients correspondant à des comportements dysfonctionnels de la part des managers ou induisant une moindre motivation à la performance, nous incluons le caractère rituel du budget, dont nous avons vu qu'il pouvait cependant avoir des effets bénéfiques sur la cohésion.

de 1 à 5²⁷. Enfin, pour les trois enquêtes ayant systématiquement attribué des notes moyennes aux inconvénients, nous calculons des scores moyens pour chacune des trois grandes catégories.

Il ressort de ce tableau plusieurs constats. Tout d'abord, les scores globaux moyens de critique sont variables, mais tous inférieurs à 3 : bien que non exempte de critiques, la GB n'est donc globalement pas trop mal perçue²⁸. En revanche, les trois enquêtes produisant systématiquement des notes se traduisent par des poids très différents quant aux trois catégories d'inconvénients. En effet, il ressort :

- de l'enquête de Sponem : un score légèrement en dessous de 3 pour les comportements dysfonctionnels (2,87), et des scores plus faibles mais similaires pour le caractère chronophage (2,56) et les inconvénients à l'égard de la stratégie-pilotage (2,42) ;
- de l'enquête de Bescos *et al* : des scores moyens similaires de l'ordre de 3 pour les comportements dysfonctionnels (3,03) et pour le caractère chronophage (3,02), mais nettement plus forts que celui des limites à l'égard des rôles financiers, stratégiques et de pilotage (seulement 2,2) ;
- de l'enquête d'Ekholm et Wallin : un score assez élevé pour les limites à l'égard des rôles financiers, stratégiques et de pilotage (3,26), un score moyen pour le caractère chronophage (2,95) et un score très en retrait pour les comportements dysfonctionnels (2,51).

Quant à l'enquête de Libby et Lindsay, elle est totalement opposée à celle d'Ekholm et Wallin, mais converge avec celle de Sponem en ce qui concerne le caractère chronophage et les limites à l'égard des rôles financiers, stratégiques et de pilotage (peu critique), et avec celle de Bescos *et al* en ce qui concerne les limites à l'égard des rôles financiers stratégiques et de pilotage (peu critique) et en ce qui concerne les comportements dysfonctionnels (plutôt critique).

De même, lorsque l'on compare les résultats pour chacun des inconvénients pris séparément, les enquêtes ne convergent quasiment sur aucun.

Ainsi, les quatre enquêtes ne s'accordent guère que sur le fait que les inconvénients de la GB sont globalement assez faibles à modérés. On notera cependant que les deux enquêtes françaises, qui se prêtent particulièrement bien à comparaison car elles ont été menées la même année et par questionnaires auprès de financiers, ont tendance à se rejoindre sur un point : leurs scores modérés sur les comportements dysfonctionnels. En revanche, l'apparente proximité de ces deux enquêtes sur le score catégoriel assez faible des limites aux rôles financiers, stratégiques et de pilotage est difficilement exploitable en raison de la très forte dispersion des inconvénients de cette catégorie dans l'enquête de Bescos *et al*. Par ailleurs, ces deux enquêtes divergent sensiblement sur le caractère

²⁷ Nous avons ramené les scores initiaux sur une échelle de 1 à 7 à des scores sur une échelle de 1 à 5 en leur appliquant un coefficient égal à $\frac{5}{7}$, soit le score moyen d'une échelle de 1 à 5 divisé par le score moyen d'une échelle de 1 à 7.

²⁸ On notera cependant que l'amplitude des scores dans l'enquête de Bescos *et al* est beaucoup plus forte que dans les autres enquêtes.

chronophage. Ainsi, les divergences constatées entre les enquêtes ne semblent pas pouvoir s'expliquer par les différences de pratiques entre les pays ou leurs spécificités culturelles.

Par ailleurs, on aurait pu s'attendre à trouver une relation entre les rôles majeurs cités dans les enquêtes et les inconvénients : par exemple, que la reconnaissance de forts rôles financiers se traduise par de faibles scores sur le manque de fiabilité des prévisions financières (et inversement), ou encore que la reconnaissance de forts rôles à l'égard de la stratégie se traduise par de faibles scores pour des inconvénients tels que l'orientation passéiste des budgets-gestion au rétroviseur-réflexion incrémentale, leur faible couplage avec la stratégie, le frein à l'innovation, l'introduction de rigidité, le court-termisme. En revanche, on notera que les liens logiques entre les rôles de motivation-contrôle-incitation à la performance des managers et les comportements dysfonctionnels sont plus difficiles à établir. En effet, on peut imaginer deux liens inverses de cause à effet : qu'une forte volonté de la hiérarchie d'utiliser la GB pour motiver et contrôler les managers suscite en réaction de forts comportements dysfonctionnels des managers (c'est l'hypothèse généralement étudiée par le courant RAPM) ou qu'au contraire, la GB ne parvienne à exercer effectivement de forts rôles managériaux que lorsqu'il n'y a pas de forts comportements dysfonctionnels. Or, il s'avère que l'analyse des quatre enquêtes en termes de liens entre les rôles financiers ainsi que les rôles stratégiques et les inconvénients n'est pas non plus concluante. Ainsi, à titre d'exemple, on trouve dans l'enquête d'Ekholm et Wallin un rôle financier (*plannification*, au sens de prévision financière) assez fort (3,86, en deuxième place) et pourtant, un score important pour le manque de fiabilité des prévisions (3,27, en deuxième place). Dans l'enquête de Sponem, on trouve un score pour le rôle de coordination (3,15, en onzième place) plus faible que ce qu'on aurait pu attendre compte-tenu du faible score sur le cloisonnement des fonctions (2,10, en dixième place). Cette absence de cohérence interne aux enquêtes entre les rôles et critiques nous interpelle. La seule explication possible que nous voyons est que les entreprises pour qui la GB joue fortement un type de rôles ne sont pas les mêmes que celles pour qui elle a surtout des inconvénients à l'égard de ce type de rôles. Soulignons que cette interprétation irait dans le sens d'un point qui fonde notre problématique, à savoir que la GB est certes utilisée presque partout, mais ne revêt pas forcément partout la même importance.

Il n'apparaît donc pas de convergence entre les enquêtes sur l'importance respective des inconvénients, qu'ils soient pris séparément ou par grande catégorie, ni de cohérence claire entre la hiérarchie des rôles et celle des inconvénients. Le seul constat à peu près clair est le faible niveau moyen de critiques, lui-même cohérent avec un score global plus élevé sur les rôles. Ce constat est donc cohérent avec le fait, développé en section 1, qu'une large majorité d'entreprises, que ce soit en France ou à l'étranger, n'envisage pas d'abandonner la GB mais qu'une proportion assez importante d'entre elles exprime le besoin ou projette de l'améliorer.

3. Une certaine convergence sur les moyens d'améliorer la GB

Au fil de la revue de littérature sur les inconvénients de la GB, nous avons mentionné différentes solutions proposées pour y remédier. Nous présentons désormais des enquêtes sur celles qui sont effectivement utilisées ou envisagées par les entreprises.

D'après l'enquête de Libby et Lindsay (2010), une majorité d'entreprises utilise déjà des moyens pour remédier au manque de fiabilité des prévisions et limiter les freins à l'adaptabilité : 52 % actualisent en cours d'année leurs objectifs budgétaires (20 % à l'occasion de re-prévisions formelles et régulières, 22 % si le besoin s'en fait sentir, et 10 % à travers des *rolling forecasts* systématisés) et environ 60 % de leurs répondants canadiens peuvent obtenir des ressources supplémentaires pour saisir des opportunités imprévues à l'égard des objectifs stratégiques. De même, pour le contrôle et l'évaluation, 86 % des entreprises mettant pourtant un fort accent sur la GB (à savoir 60 %) utilisent diverses méthodes pour tenir compte des événements survenus en cours d'année : ajustement rétrospectif des objectifs budgétaires (64 %) et prise en compte complémentaire d'autres critères de performance, plus subjectifs que le respect du budget (22 %). Ces pratiques peuvent ainsi contribuer à expliquer que la GB soit perçue comme utile et plutôt satisfaisante. Il s'agit jusque-là de mesures déjà à l'œuvre mais, qui plus est, 46 % des entreprises n'envisageant pas d'abandonner la GB projettent d'y apporter des modifications dans les deux prochaines années pour en atténuer les défauts, principalement les suivantes : utiliser un processus ascendant de budgétisation et rassembler plus d'informations des managers en prise avec le terrain, utiliser des *rolling forecasts*, mieux aligner le budget avec la stratégie, préparer des budgets moins détaillés et les actualiser régulièrement.

D'après l'enquête d'Ekholm et Wallin (2000), si 86 % des entreprises n'envisagent pas d'abandonner complètement la GB annuelle traditionnelle, 60,7 % s'efforcent cependant de l'améliorer. Les deux principales améliorations mentionnées sont l'utilisation de *rolling forecasts* ou de re-prévisions²⁹ en plus du budget annuel et l'utilisation d'un *balanced scorecard*, intégré au processus-même de budgétisation-planification. Sur ce dernier aménagement de la conception traditionnelle de la GB, plus exclusivement monétaire, ils citent la déclaration suivante d'une entreprise : « nous avons choisi une solution où le *balanced scorecard* fait partie du processus de budgétisation et de planification stratégique. Pour six mesures-clés, nous fixons des cibles pour le budget de l'année suivante et les cinq années suivantes. Elles sont suivies sur 5 à 10 ans. Ainsi, budget et stratégie sont combinés dans le cadre de la mesure annuelle de performance » (p. 528). Ekholm et Wallin qualifient de « système hybride » le fait d'associer ainsi au budget annuel traditionnel des re-prévisions ou *rolling forecasts*

²⁹ Ekholm et Wallin parlent uniquement de *rolling forecasts*, pas de re-prévisions, mais le verbatim suivant qu'ils utilisent à des fins d'illustrations nous donne à penser qu'ils ne distinguent pas les deux concepts : « en plus du budget annuel, nous produisons en permanence une dernière estimation (« latest estimate ») sur une base trimestrielle, ou plus courte si besoin est.. »

et/ou de nouveaux outils tels que le *balanced scorecard*. Ils relèvent quatre avantages et un inconvénient potentiels des *rolling forecasts*.

Tableau 14 : Avis sur les rolling forecasts, d'après l'enquête de Ekholm et Wallin (2000)

Les rolling forecasts....	Score sur échelle de 1 à 5	
	Entreprises conservatrices / GB (140)	Entreprises radicales / GB (23)
Associées à des mesures-clés de performance (le <i>balanced scorecard</i>), peuvent remplacer le budget annuel	3,47	4,26
N'ont pas la même image de démarche coercitive-figée que le budget annuel	3,24	3,91
Accroissent la flexibilité et la compétitivité	3,28	3,52
Permettent la production de rapports sur les écarts qui impulsent le changement plutôt que la confirmation de ce qui est déjà connu	3,51	4,00
Créent un sentiment d'incertitude, car les objectifs changent en permanence	2,98	2,35

Il ressort que si, sans surprise, la plupart des entreprises radicales sont en faveur d'outils plus flexibles ou plus larges que le budget, tels que les *rolling forecasts* et le *balanced scorecard*, c'est aussi le cas de beaucoup d'entreprises conservatrices. Ekholm et Wallin en concluent que les entreprises finlandaises utilisent trois principaux types de système :

- le système budgétaire traditionnel, utilisé par les 25 % des répondants ne souhaitant pas particulièrement améliorer leur GB,
- le système hybride, qu'ils considèrent utilisé par les 60,7 % d'entreprises préférant améliorer la GB plutôt que l'abandonner,
- des *rolling forecasts*, complétées ou non par de nouveaux outils tels que le *balanced scorecard*, système qu'ils considèrent utilisé par les 14,3 % d'entreprises « radicales » à l'égard de la GB.

On notera que leur interprétation des proportions d'entreprises utilisant les trois types de système peut prêter à discussion ; les auteurs semblent en effet assimiler les entreprises « conservatrices » qui trouvent néanmoins que les *rolling forecasts* et/ou le *balanced scorecard* sont intéressants à celles qui les utiliseraient déjà en complément d'un budget annuel traditionnel, ce qui, dans l'absolu, n'est pas obligatoirement le cas. Néanmoins, on peut retenir de leur enquête que les *rolling forecasts* et le *balanced scorecard* sont perçus favorablement par des entreprises qui ne souhaitent cependant pas abandonner la GB. Ces constats sont convergents avec ceux de Libby et Lindsay (2010) quant à l'intérêt d'actualiser les prévisions budgétaires au moyen de *rolling forecasts* ou de re-prévisions et de mieux aligner le budget avec la stratégie, ce qui constitue un des objectifs du *balanced scorecard*.

En ce qui concerne les mesures utilisées ou souhaitées en France pour pallier les inconvénients de la GB, on s'appuiera sur trois enquêtes : celles de Bescos *et al* (2003) auprès de 52 directions financières et 30 directions opérationnelles, d'HEC-DFCG, Jordan (2005) auprès de 175 directions financières, de Cartesis-Parson Consulting (2007) auprès de 100 financiers et d'HEC-DFCG, Nguyen et de Laigue (2010) auprès de 159 directions financières.

En France l'utilisation des re-prévisions est très largement répandue, afin de pallier le manque de fiabilité et de pertinence des objectifs budgétaires : dans 72,6 % des cas d'après Bescos *et al* (2003), 75 % des cas d'après l'enquête HEC-DFCG- Jordan (2005), 91 % des cas d'après Cartesis - Parson Consulting (2007) (dont 13,65 % de rolling forecasts) et 86 % d'après l'enquête d'HEC-DFCG Nguyen et de Laigue (2010). On constatera que l'utilisation de re-prévisions en France semble même s'accroître et être plus forte que dans les pays nord-américains.

Sur l'utilisation en France de pratiques visant à limiter les inconvénients d'une évaluation des managers sur les critères budgétaires, les enquêtes fournissent les informations suivantes.

Tableau 15 : Pratiques utilisées en France en matière d'évaluation sur des critères budgétaires

	Andersen (2002)	Bescos et al (2003)	HEC-DFCG (2005)	HEC-DFCG (2010)
Jeu de 2 documents budgétaires, l'un étant l'engagement, l'autre la cible				34%
Respect du budget comme critère d'évaluation-rémunération des managers	79%	58,6%		86%
Prise en compte également d'autres éléments ou ajustement rétrospectif pour évaluation		52,5%		
Engagement ferme de responsabilité sur le budget			45%	68%
Niveau de difficulté des objectifs, existence de slack	77% atteinte des objectifs	Slack : 22% Objectifs assez faciles : 15%		78% d'objectifs irréalistes

Là encore, les différences sur les formulations ou les questions rendent délicates les comparaisons, mais il semblerait que les enquêtes ne soient que partiellement convergentes sur le sujet. En effet, elles s'accordent plutôt sur le fait que le respect du budget constitue fréquemment un critère d'évaluation-rémunération des managers, mais, à l'exception de l'enquête d'Andersen (2003) qui n'est pas explicite sur le sujet, en intégrant le manque de fiabilité et de pertinence des prévisions budgétaires : à travers un double jeu de documents (HEC-DFCG, 2010), ou la prise en compte des aléas survenus en cours d'année ou d'autres critères d'évaluation (Bescos *et al*, 2003), ou encore un engagement peu ferme sur le respect des objectifs (HEC-DFCG, 2005). En revanche, les enquêtes divergent en ce qui concerne l'existence de *slack* et le niveau de difficulté des objectifs : l'enquête d'Andersen (2002) enregistre en effet des objectifs plus faciles que celle de Bescos *et al* (2003) et celle d'HEC-DFCG (2010).

L'enquête de Cartesis-Parson Consulting (2007) apporte également des informations sur des évolutions souhaitées, à savoir par ordre décroissant : assurer un meilleur suivi des réalisations et des plans d'action (60 %), mieux intégrer les phases de planification stratégique, opérationnelle et budgétaire (46 %), introduire des indicateurs non financiers dans le pilotage de la performance (39%), mettre en place des prévisions glissantes (35 %), mettre en place un processus de fixation d'objectifs plus pertinents (34 %). Par ailleurs, cette enquête croise certaines caractéristiques du dispositif

prévisionnel (constitué de la GB pour la totalité de l'échantillon, d'un plan stratégique pour 72 % et d'un plan opérationnel pour 65 %) avec l'appréciation de son efficacité en matière de pilotage de la performance³⁰. Cette analyse permet de mettre en évidence que l'appréciation de cette efficacité est meilleure lorsque (par ordre décroissant d'importance) : la validation du budget par la hiérarchie est jugée satisfaisante, les outils utilisés pour la GB sont jugés adaptés, il existe un cadrage budgétaire, le budget est couplé avec la définition et la discussion de plans d'action, la GB est complétée d'un plan opérationnel, la GB est complétée d'un plan stratégique. Cette analyse rejoint plusieurs souhaits d'amélioration explicitement énoncés dans le cadre de la même enquête, à savoir : le couplage du budget avec la dimension opérationnelle (plans d'action et indicateurs non financiers), le couplage du budget avec la stratégie ou le moyen terme, notamment lors du cadrage budgétaire. On remarquera que ces deux éléments font partie des atouts généralement attribués au *balanced scorecard*. En outre, cette analyse souligne deux autres facteurs d'efficacité de la GB : l'existence d'outils budgétaires adaptés permettant de gagner en temps et/ou permettant l'exploitation de données plus fines (indicateurs, maille), ce qui renvoie au caractère chronophage de la GB, et la manière dont la hiérarchie arrête les objectifs budgétaires. L'intérêt d'outils budgétaires performants est confirmé par l'enquête d'Andersen (2002) qui relève que plus de 50 % des répondants déplorent une remontée tardive des informations, une difficulté à réaliser des simulations, à réaliser des mises à jour complètes ou à tracer des modifications.

Quant au caractère participatif *versus* autoritaire du processus budgétaire sous-jacent dans l'enquête de Cartesis et déjà mentionné par Libby et Lindsay (2010), deux autres enquêtes apportent des précisions intéressantes. Selon l'enquête d'HEC-DFCG (2010), si les opérationnels sont généralement associés à la formulation des propositions budgétaires (seulement 11 % de processus strictement *top-down*), le budget est imposé *in fine* aux opérationnels dans 72 % des entreprises ; la direction générale détermine même dans 57 % des cas les moyens à mettre en œuvre pour satisfaire ces objectifs, d'ailleurs considérés comme irréalistes par 78 % des répondants. Bescos *et al* (2003) trouvent également une participation élevée des opérationnels à l'élaboration des propositions budgétaires (ils participent à 72,6 % à la prévision des coûts et à 51,5 % à celle du chiffre d'affaires) mais aussi, et contrairement à HEC-DFCG (2010), une fixation assez peu autoritaire des objectifs par la direction (objectifs négociés dans 53,7 % des cas, fixés par la direction générale après consultation, 28,4 % et fixation par la direction générale seule, 9,9 %). Cette différence pourrait traduire un durcissement lié au contexte économique plus difficile.

³⁰ Pour mémoire (cf. section 1, § 2), le score moyen sur la contribution de la GB au pilotage de la performance s'élève à 3,49 sur une échelle de 1 à 4.

Ainsi, à la différence de ce qui ressort des enquêtes sur les rôles et les inconvénients budgétaires, il se dégage des différentes enquêtes, en France et à l'étranger, une relative convergence sur les moyens d'améliorer la GB :

- l'utilisation de re-prévisions ou de *rolling forecasts* pour pallier le manque de fiabilité et de pertinence des prévisions budgétaires en environnement incertain qui nuit à la fois aux rôles financiers, stratégiques et de pilotage de la GB ;
- un meilleur couplage des données budgétaires avec les objectifs stratégiques à moyen terme, à travers le cadrage budgétaire ou la cohérence du budget avec un plan moyen terme, afin d'accroître le rôle de déclinaison de la stratégie ;
- un meilleur couplage des données budgétaires avec les données opérationnelles telles que des indicateurs non financiers et/ou des plans d'action, afin d'améliorer le rôle de pilotage et la vraisemblance des objectifs à court terme ;
- une prise en compte souple et adaptative de critères budgétaires dans l'évaluation de performance des managers, afin d'améliorer les rôles de motivation et d'orientation des comportements des managers ou encore limiter le risque d'un sentiment d'injustice chez les managers et le *gaming* ; on rappellera cependant (cf. § 4.2.) que l'enquête de Libby et Lindsay (2010) semble indiquer que le *gaming* peut exister en dépit d'une utilisation souple des critères budgétaires dans l'évaluation des managers ;
- un processus budgétaire participatif afin d'intégrer les réalités opérationnelles, ce qui évite la démotivation des opérationnels et améliore la fiabilité et la pertinence des prévisions ; cependant, le risque de création de *slack* associé à un processus participatif doit être limité par le recours concomitant aux moyens précédemment mentionnés, à savoir un meilleur couplage des données budgétaires avec les dimensions opérationnelles et stratégiques ainsi qu'une utilisation souple des critères budgétaires dans l'évaluation de performance des managers ;
- l'utilisation d'outils budgétaires adaptés et performants pour limiter le caractère chronophage de la GB et/ou accroître la pertinence des informations produites.

On soulignera que toutes ces améliorations, à l'exception de la dernière sur les outils budgétaires et moyens informatiques associés, renvoient aux processus ou pratiques budgétaires, c'est-à-dire à la manière dont les données budgétaires sont construites et utilisées.

Par ailleurs, on note également que la plupart de ces améliorations ont trait à l'articulation de la GB avec d'autres dispositifs de gestion : les plans à moyen terme ainsi que les données non monétaires

contenues dans un *balanced scorecard* et en principe dans un tableau de bord en ce qui concerne le couplage de la GB avec les dimensions opérationnelles et stratégiques, le dispositif de gestion des ressources humaines en matière de rémunérations et promotions, le système informatique en ce qui concerne l'aide à la production et le traitement des données budgétaires.

On voit donc que la possibilité pour la GB d'exercer au mieux ses rôles et de limiter ses inconvénients dépend au moins en partie des pratiques budgétaires, elles-mêmes souvent conditionnées par l'articulation de la GB avec d'autres dispositifs de gestion. Ce constat est particulièrement intéressant à l'égard de notre problématique.

Conclusion du chapitre 1

Les enquêtes témoignent d'une utilisation quasi-généralisée de la GB, perçue globalement comme utile. L'utilité de la GB est confortée par le fait que les entreprises (peu nombreuses) l'ayant abandonnée présentent un moins bon niveau de performance que celles qui l'utilisent. Cependant, cette perception générale d'une bonne utilité de la GB n'exclut pas le fait que la GB puisse être perçue comme plus utile dans certaines organisations que d'autres ni que la perception de l'utilité puisse renvoyer à des rôles budgétaires différents selon les organisations.

L'utilité de la GB renvoie au moins en partie à ses rôles, qui peuvent être entravés par des inconvénients. Nous avons donc réalisé un panorama des rôles et des inconvénients potentiels de la GB d'après la littérature en les rattachant à cinq grandes fonctions : la fonction financière, la fonction à l'égard de la stratégie, la fonction de pilotage des actions en cours d'année, la fonction psychologique d'orientation des comportements, la fonction sociologique. Ce panorama a permis d'établir une liste de rôles et une liste d'inconvénients pour nous guider dans la conduite de nos entretiens. La liste des rôles que nous avons retenus diffère de celle issue de la littérature car nous pensons que certains rôles sociologiques ne seraient peut-être pas perceptibles et en tout cas difficilement énonçables par nos interlocuteurs. Par ailleurs, nous avons choisi de renseigner à chaque fois que possible les rôles à deux niveaux d'analyse différents : en interne à l'entité interrogée et dans la relation avec sa hiérarchie. Ce choix fait écho à un constat de Libby et Lindsay (2010) sur une différence entre les sièges et les subdivisions de la valeur perçue de la GB.

L'analyse d'enquêtes récentes réalisées en France et à l'étranger (USA, Canada, Finlande) ne montre de convergence ni sur les rôles ni sur les inconvénients les plus marqués de la GB. Ce constat vaut également pour les enquêtes françaises, ce qui exclut *a priori* la thèse de différences dues à des spécificités nationales, culturelles ou autres. Par ailleurs, il ne se dégage pas non plus de cohérence

claire interne aux différentes enquêtes entre l'importance des rôles et l'importance des inconvénients, tous examinés séparément. Nous voyons comme explication possible à ce constat que les entreprises pour lesquelles certains rôles budgétaires sont effectifs ne sont pas les mêmes que celles qui enregistrent trop de freins pour que ces rôles puissent s'exercer. Cette interprétation conforterait un des fondements de notre problématique : la vraisemblable différence d'importance de la GB selon les entreprises.

En revanche, les enquêtes s'accordent sur deux points :

- les scores moyens globaux des rôles sont toujours sensiblement supérieurs aux scores moyens globaux des inconvénients, confirmant ainsi la perception de la bonne valeur ajoutée de la GB se dégageant également des enquêtes ;
- il apparaît une assez forte convergence sur les moyens considérés comme susceptibles d'améliorer la GB ; ces moyens sont au nombre de six :
 - utiliser des re-prévisions ou des *rolling forecasts*,
 - mieux coupler la GB avec les objectifs stratégiques,
 - mieux coupler la GB avec les données opérationnelles,
 - utiliser de manière souple et adaptative les critères budgétaires dans l'évaluation de performance des managers,
 - utiliser des processus budgétaires participatifs y compris en ce qui concerne la fixation des objectifs,
 - utiliser des outils budgétaires performants et adaptés aux besoins d'analyse.

Soulignons que la plupart de ces moyens supposent des évolutions dans les pratiques budgétaires en termes d'articulation avec d'autres dispositifs de gestion (plans moyen terme, *balanced scorecards* ou tableaux de bord, dispositifs de ressources humaines en matière de salaires et de promotions, systèmes informatiques). Ce point confirme donc l'intérêt de notre problématique, à savoir analyser ce qui, dans les interrelations entre les pratiques budgétaires, les rôles budgétaires et les autres dispositifs de contrôle, est susceptible d'influencer la perception du niveau de centralité de la GB dans le contrôle organisationnel. Le chapitre 2 est consacré à l'une de ces interactions : celle entre rôles et pratiques budgétaires.

CHAPITRE 2. LES PRATIQUES BUDGETAIRES : CARACTERISATION, DIVERSITE ET LIENS AVEC LES ROLES

Nous soulignons au chapitre 1 que plusieurs enquêtes récentes, en France comme à l'étranger, semblent converger sur un ensemble de pratiques qui permettraient d'améliorer la GB. En outre, certains des rôles psychologiques de la GB mentionnés au chapitre 1 font déjà état, dans leur intitulé-même, qu'il est attendu de certaines pratiques (la participation, l'évaluation et/ou la rémunération budgétaires ou encore la délégation) qu'elles développent la motivation et/ou la performance. Cependant, on a également vu que ces mêmes pratiques pouvaient être à l'origine de démotivation et de comportements jugés comme dysfonctionnels, c'est-à-dire contraires à l'optimisation de la performance. S'il apparaît donc vraisemblable que des liens existent entre les pratiques et les rôles budgétaires, ces liens semblent cependant ambigus. Notre propos ici est donc d'approfondir les relations entre les pratiques et les rôles et inconvénients budgétaires. Plus précisément, nous avons deux questions principales concernant ces relations.

La première question porte sur l'origine des liens entre rôles et pratiques : le choix des rôles précède-t-il celui des pratiques ou les pratiques préexistent-elles aux rôles ou encore, les deux hypothèses sont-elles possibles selon les rôles ou les pratiques ou les contextes ? La première approche est fonctionnaliste, la deuxième, non fonctionnaliste. Il est coutume d'opposer les deux approches, mais peut-être sont-elles complémentaires, l'une pouvant expliquer et palier les limites de l'autre. Précisons toutefois que nous nous interrogeons sur les liens entre les pratiques et les seuls rôles fonctionnalistes de la GB (visant l'optimisation de la performance), car ce sont les seuls qui nous paraissent « énonçables » lors d'entretiens. L'intérêt pour nous de cette première question est qu'elle questionne en fait la diversité des pratiques qui elle-même semble conditionner au moins en partie la diversité des rôles budgétaires. Cette question fait donc sens au regard des implications de notre recherche, notamment du point de vue managérial.

Notre deuxième question porte sur la nature des liens entre rôles et pratiques : quels rôles sont favorisés par quelles pratiques ?

Mais avant de chercher des réponses dans la littérature à ces deux questions, nous nous attacherons d'abord à comprendre ce que recouvrent les pratiques. Ainsi, en section 1, nous présenterons tout d'abord les différentes dimensions permettant d'après la littérature de les caractériser puis nous fournirons un état des lieux des pratiques françaises. En section 2, nous explorerons les explications à la diversité des pratiques d'après les approches fonctionnalistes et non fonctionnalistes. Enfin, en

section 3, nous approfondirons notre compréhension des liens précis entre les différents rôles et les différentes dimensions des pratiques budgétaires.

Section 1. Caractérisation et description des pratiques budgétaires d'après la littérature

Rappelons tout d'abord notre définition des pratiques budgétaires, identique à celle de Sponem (2004) : ce sont les processus budgétaires (ou manières de construire et utiliser les budgets) utilisés par les entreprises. Ainsi, la diversité des pratiques budgétaires correspond à la diversité des processus budgétaires constatés dans les entreprises. Il s'agit ici d'analyser tout d'abord sur quelles dimensions des processus budgétaires les pratiques peuvent différer d'une entreprise à l'autre (caractérisation des pratiques) puis de présenter les pratiques budgétaires en France.

1. Les recherches sur les dimensions caractérisant les pratiques

Les pratiques budgétaires ont fait l'objet de recherches moins nombreuses que les rôles de la GB. La thèse de Sponem (2004) constitue à notre connaissance la recherche la plus récente, la plus complète et menée à la plus grande échelle sur les pratiques budgétaires, qui plus est en France, et représente de ce fait une référence de premier rang pour la caractérisation des pratiques. Sponem envisage dans un premier temps de sa thèse neuf dimensions pour caractériser les pratiques budgétaires, en les classant par rapport aux trois phases du contrôle définies par Bouquin (1998) ; il les définit ainsi (p. 106) :

Tableau 16 : Dimensions initiales de caractérisation des pratiques selon Sponem (2004, p 106)

Dimensions	Attributs
Finalisation	
Participation	Faible / forte influence des responsables opérationnels sur leurs objectifs budgétaires
Type de négociation	Faiblement ou fortement opérationnelle
Difficulté des objectifs / slack	Faible / forte difficulté des objectifs
Pilotage	
Suivi des écarts	Importance faible / forte accordée aux écarts qui apparaissent
Révisions budgétaires	Pas de révisions budgétaires / nombreuses révisions budgétaires
Post-évaluation	
Evaluation budgétaire	Lien faible / fort entre évaluation et atteinte des objectifs budgétaires
Dimensions transversales	
Implication de la direction	Faible / forte implication de la hiérarchie
Niveau de détail	Faible / fort niveau de détail
Formalisation du processus	Faible / forte

Suite à des analyses factorielles sur les résultats de son questionnaire, il scinde deux de ces neuf dimensions en deux, portant ainsi à onze le nombre total de dimensions :

- il distingue les révisions budgétaires des re-prévisions budgétaires, les premières se substituant au budget initial mais pas les secondes ;
- il distingue l'évaluation de la rémunération sur des critères budgétaires.

Citons en complément les dimensions retenues par d'autres études empiriques réalisées à l'étranger.

Tableau 17 : Dimensions utilisées par des enquêtes étrangères pour caractériser les pratiques budgétaires

Etude	Dimensions retenues pour caractériser les pratiques budgétaires	Objet de la recherche
Kenis (1979)	5 dimensions : participation budgétaire, clarté des objectifs (objectifs clairement spécifiés et aisément compréhensibles par les opérationnels), feedback aux managers sur leurs réalisations, évaluation sur des critères budgétaires, difficulté des objectifs	Effets des caractéristiques des objectifs budgétaires sur les attitudes et la performance
Ezzamel (1990), à partir de Milani (1975), Kenis (1979), Merchant (1981), Bruns-Waterhouse (1975), Collins (1978)	5 dimensions : participation budgétaire, niveau de difficulté des objectifs, évaluation sur des critères budgétaires, demande d'explications des écarts, interactions avec la hiérarchie à l'occasion de la GB	Impact de l'incertitude environnementale, de l'autonomie managériale et de la taille sur les caractéristiques du budget
Hansen et Van der Stede (2004)	6 dimensions : nombre d'itérations avant d'arrêter le budget, utilisation de <i>rolling forecasts</i> , connexion de la GB avec la stratégie, participation budgétaire, niveau de difficulté des objectifs, accent mis par la hiérarchie sur le respect du budget	Etudier 4 principales raisons d'utiliser la GB (ou rôles), dégager leurs antécédents ou facteurs de contingence, leurs liens avec les pratiques budgétaires et leurs impacts sur la satisfaction à l'égard de la GB et la performance organisationnelle

On voit que ces études utilisent quelques dimensions non mentionnées explicitement par Sponem : la clarté des objectifs (Kenis, 1979), les interactions avec la hiérarchie à l'occasion de la GB (Ezzamel, 1990), le nombre d'itérations avant d'arrêter le budget (Hansen et Van der Stede, 2004), l'utilisation de *rolling forecasts* (Hansen et Van der Stede, 2004), la connexion avec la stratégie (Hansen et Van der Stede, 2004), l'accent mis par la hiérarchie sur le respect du budget (Hansen et Van der Stede, 2004). Cependant, une analyse plus fine des questions posées pour opérationnaliser ces dimensions nous permettra de voir qu'elles sont pour la plupart incluses dans les dimensions de Sponem.

2. Simons et la caractérisation d'une utilisation diagnostique versus interactive

Nous avons déjà mentionné au chapitre 1, à propos des rôles stratégiques de la GB, que Simons a relevé lors de diverses études empiriques que les dirigeants pouvaient utiliser la GB, ainsi que d'autres dispositifs de gestion, de deux manières différentes : diagnostique et interactive. Ces deux types d'utilisation sont associés à un ensemble de caractéristiques des processus budgétaires, dont la

plupart ont trait aux dimensions que nous venons de présenter. Notre propos ici est de dégager l'ensemble des dimensions qui permettent de caractériser les deux types d'utilisation. Les écrits de Simons sont nombreux, mais son livre de 1995, *Levers of control*, est celui qui nous paraît le plus synthétiser ses écrits et travaux sur le sujet (Simons 1987, 1990, 1991, 1994, 1995, 2000). Nous nous appuyons donc sur ce livre (plus particulièrement les chapitres 4 et 5) pour résumer sa caractérisation des deux types d'utilisation. Nous nous attachons à relever prioritairement ce qui peut concerner les pratiques budgétaires et ne mentionnons que de manière annexe quelques caractéristiques autres. Signalons que la plupart des caractéristiques mentionnées par Simons concernent tous les dispositifs pouvant être utilisés de manière diagnostique ou interactive, dont la GB ; par conséquent, dans leur application à la GB, nous en adaptons parfois la formulation à la terminologie budgétaire. Les deux tableaux 18 et 19 synthétisent les principales caractéristiques selon Simons des deux types d'utilisation en termes de pratiques budgétaires, que nous avons regroupées en grands thèmes.

Tableau 18 : Pratiques caractérisant d'après Simons une utilisation interactive de la GB

Thèmes	Pratiques caractéristiques d'une utilisation interactive	Simons (1995)
Interaction entre la direction et les opérationnels	GB fait l'objet d'une <u>interaction</u> entre la direction et les opérationnels tout au long de l'année (y compris lors du suivi des écarts et des re-prévisions)	p. 96, p.97
	Interaction à propos de la GB se fait lors de <u>faces-à-faces, réunions régulières</u>	p. 97
	Les échanges sont intenses et portent sur les <u>données, hypothèses et plans d'action sous-jacents</u> [...] la GB est focalisée non pas sur les résultats mais <u>sur le process ; relier les prévisions aux plans d'action</u>	p. 97, p. 104, p 118, p 123
	La GB est utilisée de manière interactive sur <u>plusieurs niveaux hiérarchiques</u> (jusqu'à 3 ou 4 en partant de la direction)	p.102, p. 108
	<u>Interaction mensuelle systématique, même si performances meilleures que prévues</u>	p. 120
Caractéristiques des objectifs et de l'information budgétaires	Collecter et générer de <u>l'information en lien avec les incertitudes stratégiques</u> : la direction, par ses questions, oriente l'attention des opérationnels sur ces incertitudes stratégiques	p. 105, p. 109
	<u>Re-prévisions continues</u> sur la base des nouvelles informations, faites de manière <u>bottom-up (budget initial ne reste pas la référence)</u>	p.108
	<u>Objectifs initiaux plus difficiles que ceux strictement nécessaires</u> / actionnaires, prise par la direction d'une marge de sécurité (<i>contingency buffer</i>)	p. 120
Evaluation	Appréciation de performance <u>subjective et plus sur efforts</u> que sur résultats	p. 117
Rôle des contrôleurs de gestion	<u>Rôle des contrôleurs de gestion : facilitateurs</u> dans la collecte et la mise à disposition des informations pour les opérationnels et la direction afin que ceux-ci puissent en débattre en réunion => contrôleurs de gestion travaillent beaucoup avec les opérationnels sur la GB, n'établissent pas seuls les documents, commentaires, ne sont pas les seuls à répondre aux questions, etc.	p. 121
Caractéristiques ne portant pas sur les pratiques budgétaires		
	<u>Un seul système de contrôle</u> est utilisé de manière interactive, les autres le sont de manière diagnostique	p. 103
	<u>Dynamique entre actions et stratégie émergente</u> : Actions et expérimentations peuvent correspondre à des tactiques, générant elles-mêmes un apprentissage qui se transforme en stratégie <u>Restructure les normes organisationnelles et donc, les stratégies</u> qu'elles peuvent générer (cf. double loop-learning d'Argyris et Schön)	p. 98, p. 106
	<u>Activités propices à une utilisation interactive de la GB</u> : activités où chaîne de la valeur complexe, technologies possibles nombreuses, forte concurrence, marchés non régulés => pour stratégies de différenciation	p. 120
	<u>Rôle central des middle managers dans la circulation de l'information</u>	p. 122

Tableau 19 : Pratiques caractérisant d'après Simons une utilisation diagnostique de la GB

Thèmes	Pratiques caractéristiques d'une utilisation diagnostique	D'après Simons (1995)
Implication des dirigeants (niveau, objet, fréquence)	<u>Implication de la direction dans la phase de budgétisation</u> : Les managers doivent <i>personnellement</i> négocier les objectifs de performance avec leurs collaborateurs. La fixation des buts demande de <i>courtes périodes d'attention du management</i>	p. 70 et 71
	<u>Caractère descendant et/ou arbitrage final de la direction sur les objectifs / stratégie</u> : les managers doivent décider des objectifs appropriés de leurs collaborateurs et décider de leur niveau de difficulté. Déclinaison en cascade, <i>top-down</i> , des buts pour mettre en œuvre la stratégie désirée	p. 70 et p 73
	<u>Délégation, autonomie des opérationnels sur les moyens</u> : les opérationnels sont <i>libres de choisir comment atteindre les objectifs</i> ; le budget vaut pour autorisation de dépenses	p. 70
	<u>Fréquence du suivi et des re-prévisions</u> : Les managers doivent utiliser des <i>rapports mensuels et trimestriels de mises à jour</i> et de suivi des exceptions comme principal outil de diagnostic	p. 71
	<u>Courtes réunions trimestrielles avec la direction</u> pour analyser les progrès à l'égard des objectifs	p. 71
	<u>Management par exception en cours d'année</u> : peu d'attention du management lorsque aucune variable critique de performance n'est en dehors de contrôle.	p. 71
Implication des opérationnels	<u>Négocient leurs objectifs directement avec leur supérieur</u>	p. 70
	<u>Explication écrite sur les causes de déviations / objectifs</u>	p. 70
	<u>Recherchent actions correctives pour respecter objectif initial</u>	p. 71
Caractéristiques des objectifs	Objectifs renvoient aux <u>VCP – FCS de la stratégie intentionnelle</u>	p. 63
	<u>Objectifs peuvent être monétaires et non monétaires</u> : La fixation des standards utilisés pour le système d'incitation fait partie du processus de budgétisation et inclut des mesures monétaires et non monétaires	p. 79
	<u>Intangibilité du budget initial annuel => recherche d'actions correctives pour respecter objectif initial</u>	p. 71
	<u>Caractéristiques des objectifs et de leur mesure</u> : les objectifs fixés doivent pouvoir se prêter à des mesures objectives, complètes et tenant compte de la contrôlabilité par les individus concernés (<i>responsive</i>). Les mesures peuvent être occasionnellement subjectives si la direction a une bonne connaissance des actions de son subordonné et qu'il y a une grande confiance entre eux.	p. 76-77
	<u>Niveau de difficulté des objectifs : objectifs atteignables dans des circonstances raisonnables.</u>	p. 74
Rôle des contrôleurs de gestion	<u>Importance des contrôleurs de gestion</u> : gardiens du temple ; ne font pas que faire fonctionner la GB mais garantissent aussi l'exactitude des informations ; économisent temps-attention de la direction + efficacité, efficacité et intégrité de leur travail	p. 85
Evaluation	<u>Incitations sur atteinte des objectifs budgétaires</u> ; peu de subjectivité	p.71
Caractéristiques ne portant pas sur les pratiques budgétaires		
	<u>Nécessité de mécanismes de contrôle interne</u> : audits, séparation des missions, niveaux d'autorisation de dépenses, compétence des contrôleurs, qualité des systèmes d'information	p. 84

La comparaison de ces deux tableaux montre que les deux types d'utilisation de la GB se distinguent principalement à l'égard de sept dimensions :

- *la fréquence et la régularité des interactions directes* (dans le cadre de réunions) entre la hiérarchie et les opérationnels autour de la GB : avec une utilisation diagnostique, les interactions peuvent n'exister que lors de la budgétisation ou, ensuite en cours d'année, uniquement en cas de dérive (gestion par exception), alors qu'avec une utilisation interactive, elles sont systématiques lors du suivi des écarts et lors des re-prévisions ;

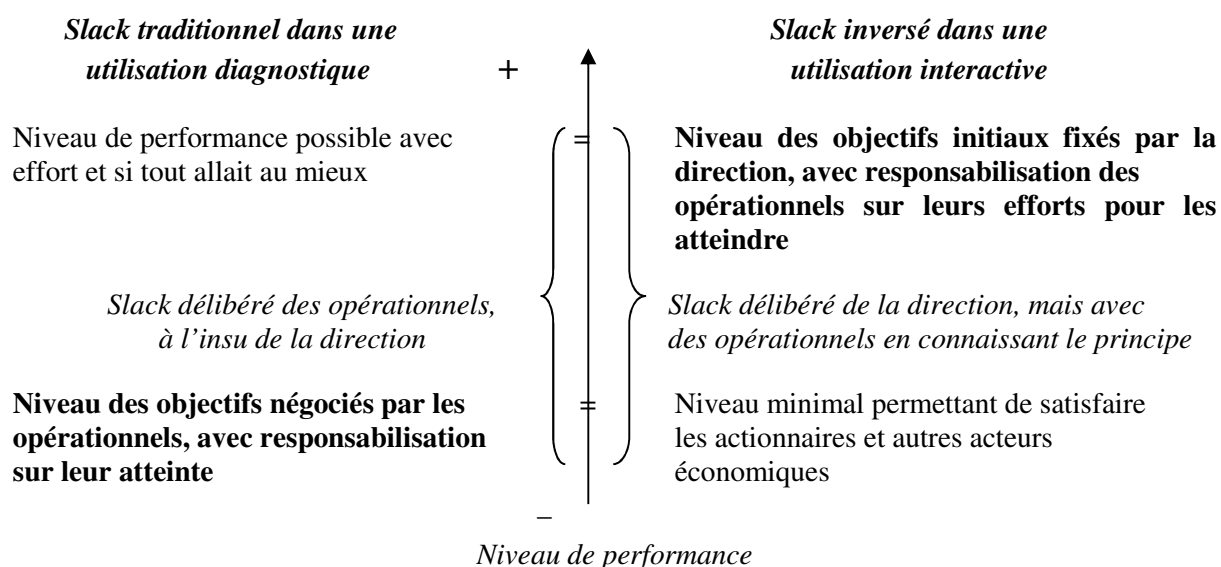
- *le focus des discussions avec la hiérarchie* : « *diagnostic control monitors outcomes, while interactive control focuses on process* » (Simons, 1995, p. 104) ; ainsi, dans une utilisation diagnostique, les échanges visent à négocier ou expliquer des niveaux de résultat³¹ (prévus ou constatés), que ce soit ou non en mentionnant des plans d'action et hypothèses, mobilisés alors uniquement à titre d'argumentation ; dans une utilisation interactive, les discussions visent à échanger prioritairement non pas sur les objectifs, re-prévisions ou réalisations, mais sur les plans d'action ou hypothèses dont ils découlent et ce, ainsi que le soulignent Bisbe *et al* (2007), sans que ce soit de manière invasive de la part de la hiérarchie ;
- *les critères d'évaluation – rémunération variable des responsables budgétaires* : le respect des objectifs budgétaires initiaux est prépondérant dans une utilisation diagnostique, alors que, dans une utilisation interactive, d'autres critères d'évaluation sont pris en compte, principalement subjectifs, sur les efforts et en tenant compte des événements survenus depuis l'élaboration du budget initial ;
- *le caractère intangible ou pas des objectifs budgétaires* : les ré-aménagements du budget existent dans les deux cas, mais dans l'utilisation diagnostique, ils visent à inciter à respecter les objectifs budgétaires annuels ou, si ce n'est plus possible, à estimer l'écart probable en fin d'année (concept de re-prévision), alors que dans une utilisation interactive, ils se substituent plus ou moins aux objectifs initiaux (concept de révision), leur intérêt et pertinence ayant été vérifiés par des questions sur les plans d'action et hypothèses sous-jacents ;
- *le rôle des contrôleurs de gestion* : dans une utilisation interactive, ils sont co-équipiers et facilitateurs des opérationnels dans l'élaboration des données budgétaires (y compris les re-prévisions) et leur explication à la hiérarchie, alors qu'ils en sont les acteurs principaux, en tant que garants de leur production et de leur fiabilité, dans une utilisation diagnostique ;
- *le niveau de difficulté des objectifs* : les objectifs initiaux sont *a priori* plus ambitieux dans une utilisation interactive que dans une utilisation diagnostique, car ils incluent une marge de sécurité (*contingency buffer*) par rapport au niveau minimal de performance permettant de satisfaire les actionnaires et autres parties prenantes ;
- *le lien des objectifs budgétaires avec la stratégie, c'est-à-dire des objectifs de résultat*: dans une utilisation diagnostique, les objectifs, monétaires ou non, renvoient à des facteurs-clés de succès de la stratégie intentionnelle ; dans une utilisation interactive, Simons s'exprime très clairement sur la nature des informations échangées lors des interactions (l'information générée doit avoir trait aux effets des incertitudes stratégiques sur la stratégie actuelle) mais, en ce qui concerne la nature des objectifs budgétaires, il ne fait référence qu'aux attentes des

³¹ Simons (2000, p. 80) mentionne que les résultats ciblés peuvent être non monétaires (et renvoyer dans ce cas à des facteurs-clés de succès de la stratégie intentionnelle), il faut donc ne pas les confondre avec des plans d'action simplement tactiques imaginés pour les atteindre.

actionnaires et autres acteurs économiques (dont on pourrait supposer qu'elles sont prioritairement monétaires), par rapport auxquelles les objectifs doivent être supérieurs.

Nous souhaitons approfondir l'analyse de la dimension de difficulté des objectifs. En effet, Simons mentionne l'intérêt de rajouter une marge de sécurité au niveau de difficulté des objectifs qui permettrait de satisfaire les actionnaires, ce qui revient à augmenter le niveau de difficulté des objectifs initiaux. De manière symétrique, pour une utilisation diagnostique, il explique que les systèmes de contrôle diagnostique étant utilisés à différentes fins (motiver les individus par rapport à la stratégie, évaluer les individus, prévoir les résultats financiers, coordonner les activités, etc.) et ces différentes fins nécessitant des niveaux différents de difficulté des objectifs, les dirigeants acceptent souvent, pour essayer de concilier au mieux ces contradictions, de concéder un certain *slack* aux opérationnels, c'est-à-dire de leur fixer des « *objectifs atteignables dans des circonstances raisonnables* ». On peut donc en déduire que Simons considère qu'une utilisation interactive de la GB conduit généralement à la fixation d'objectifs plus ambitieux qu'avec une utilisation diagnostique. Ainsi, la marge manœuvre délibérément prise au départ par la direction en cas d'utilisation interactive correspond en quelque sorte à un « *slack inversé*³² » ; en effet, avec une utilisation diagnostique, le *slack* est généralement décrit dans la littérature comme une marge de manœuvre que les opérationnels –et non pas la direction- se prennent à l'insu de leur hiérarchie (ou en tout cas, pas de manière totalement transparente), profitant du fait que la hiérarchie a du mal à apprécier les possibilités réelles de performance en raison d'une asymétrie d'information sur les réalités opérationnelles. Ce que nous appelons *slack inversé* correspond également à ce que Besson *et al* (2004) appellent *slack descendant*. Nous illustrons les concepts de *slack* traditionnel et de *slack inversé* dans le schéma 3 ci-dessous.

Schéma 3 : Concept de slack dans les deux types d'utilisation de la GB



³² Cette appellation est de notre fait, pas de celle de Simons.

Dans l'absolu, l'amplitude du *slack* organisationnel est susceptible d'être la même dans les deux cas de figure. En revanche, la différence dans les critères d'évaluation des managers fait que le niveau de performance réel a des chances d'être supérieur au niveau minimal dans le cas d'une utilisation interactive alors qu'il risque plutôt de ne pas le dépasser dans le cas d'une utilisation diagnostique. En effet, une utilisation diagnostique n'incite pas forcément à avoir une performance réelle supérieure aux objectifs initiaux, pourtant assez peu ambitieux : tout dépend des modalités de calcul des incitations (les gens gagnent-ils plus d'argent s'ils dépassent les objectifs ?) et de si les objectifs budgétaires d'une année sont fixés ou pas en référence aux réalisations de l'année précédente (risque de surenchère des dirigeants d'une année sur l'autre en fixant des objectifs au moins égaux aux réalisations passées, ce qui n'incite pas les opérationnels à faire des efforts pour maximiser leurs réalisations de l'année en cours). Ainsi, avec une utilisation diagnostique, le niveau moyen d'atteinte des objectifs a de grandes chances d'être conforme à la perception *ex ante* de la difficulté des objectifs : des objectifs initiaux perçus comme relativement peu difficiles (ce que les opérationnels ne dévoilent pas) et, de fait, assez facilement atteints. A l'inverse, avec une utilisation interactive et l'introduction d'un *slack* inversé, le niveau moyen d'atteinte des objectifs initiaux a des chances raisonnables d'être meilleur que ne le laissait présager la perception *ex ante* de difficulté, élevée, de ces objectifs ; en effet, l'appréciation subjective de performance (sur la base des efforts au lieu d'un calcul mécanique de primes en référence au budget) incite les opérationnels à tout faire pour optimiser leur performance et sans leur faire courir de risque en cas de non-atteinte des objectifs initiaux. Ainsi, une utilisation interactive est susceptible de se traduire par un niveau plus élevé de difficulté des objectifs initiaux –et donc, normalement une perception *ex ante* de difficulté plus grande de ces objectifs- mais ne préjuge pas pour autant d'un niveau plus faible d'atteinte des objectifs.

3. Synthèse des items caractérisant les pratiques

Les différentes recherches que nous venons de présenter ne faisant pas état des mêmes dimensions pour caractériser les pratiques budgétaires, nous cherchons ici à dégager plus précisément les items utilisés par les différents auteurs pour opérationnaliser ces dimensions.

Tableau 20 : Comparaison des items de caractérisation des pratiques selon diverses études

Eléments analysés	Kenis (1979)	Ezzamel (1990)	Simons (1995)	Sponem (2004)	Hansen et Van der Stede (2004)
Répartition entre la direction et les opérationnels du pouvoir de décision finale sur les objectifs budgétaires	Participation budgétaire	Participation budgétaire	oui	Participation des opérationnels	
Participation des opérationnels (et pas des seuls financiers) à l'élaboration des prévisions ou propositions budgétaires			Oui, surtout pour utilisation interactive		Participation des opérationnels
Niveau de déclinaison du budget et/ou niveau de collégialité d'élaboration du budget entité			Oui pour utilisation interactive	Niveau de détail (sur effectif d'une section)	

Chapitre 2 : Les pratiques budgétaires : caractérisation, diversité et liens avec les rôles

Niveau de détail de la négociation budgétaire				budgétaire)	
Clarté et spécificité des objectifs	Clarté des obj.				
Existence ou pas de plans d'action et données non monétaires dans les objectifs			Oui pour utilisation interactive	Type de négociation	Connexion du budget avec la stratégie: « <i>to what extent did your unit's current budget support your unit's strategy ?</i> »
Hierarchisation du lien entre données non monétaires et données monétaires (chronologie d'élaboration, arbitrages)					
Existence ou pas de données non monétaires dans le cadrage budgétaire					
Niveau moyen ou probabilité d'atteinte des objectifs, existence de <i>slack</i>	Difficulté des objectifs	Difficulté des objectifs	Oui	Difficulté des objectifs	Difficulté des objectifs
Fréquence des écarts			oui	Suivi des écarts	
Intensité des questions sur les écarts		Demande d'explication des écarts	oui	Implication de la direction + Suivi des écarts	Accent mis sur le respect du budget
Implication des opérationnels / écarts	Feedback aux managers sur les écarts		Oui		
Objet des questions sur les écarts			Oui		
Questions sur les écarts posées pas seulement par des financiers			Oui		
Systematicité des questions sur le reporting-suivi même en l'absence d'écarts			Oui	Implication de la direction	
Possibilité de modifier le budget			Oui pour utilisation interactive	Révisions budgétaires	Utilisation de <i>rolling forecasts</i>
Fréquence des re-prévisions (sans substitution au budget)			Oui	Re-prévisions budgétaires	
Contenu et horizon des re-prévisions					
Fonction et niveau d'ambition des re-prévisions			Oui		
Participation des opérationnels à l'élaboration des re-prévisions			Oui pour utilisation interactive		
Importance des critères budgétaires dans l'évaluation de la performance	Evaluation (générale et « punitive ») sur respect du budget	Evaluation sur critères budgétaires	Oui	Evaluation sur critères budgétaires	Accent mis par la hiérarchie sur le respect du budget
Importance des critères budgétaires dans le calcul des rémunérations variables				Rémunération sur critères budgétaires	
Nature des autres critères d'évaluation et/ou de calcul des rémunérations variables			Oui (efforts) pour utilisation interactive		
Fréquence et régularité de l'attention portée par la direction à la GB (pas que lors de budgétisation)		Interactions avec la hiérarchie à l'occasion de la GB	Oui	Implication de la direction	Nombre d'itérations
Importance des interactions entre la direction et les opérationnels pendant l'élaboration des budgets					
Plus petit découpage temporel du budget				Niveau de détail	
Nombre de lignes budgétaires					
Délégation (d'action et/ou de dépense) dès lors que les objectifs budgétaires ont été arrêtés			Oui	Suivi des écarts (droit d'engagement)	
Existence et uniformité de procédures budgétaires				Formalisation	

On constate que, sur les cinq recherches mentionnées, celles de Sponem et Simons permettent de couvrir presque tous les items utilisables pour caractériser les pratiques budgétaires, à l'exception d'un seul item (la clarté des objectifs, utilisée par Kenis, 1979). Par conséquent, lorsque nous présenterons au chapitre 5 notre propre liste d'items, nous partirons de ces deux seules recherches.

4. Description des pratiques budgétaires françaises

Notre terrain étant exclusivement français, nous ne présenterons que les pratiques budgétaires françaises en nous appuyant principalement sur l'enquête de Sponem (2004), qui couvre le plus de dimensions, et en la complétant parfois par quatre enquêtes plus partielles, celles de Andersen-Business Consulting (2002), Bescos *et al* (2003), d'HEC-DFCG, Jordan (2005), de Cartesis-Parson Consulting (2007) et d'HEC-DFCG, Nguyen et de Laigue (2010). Nous en proposons une synthèse dans le tableau 21 ci-dessous.

Tableau 21 : Description des pratiques budgétaires françaises

Dimensions ou items	Andersen (2002)	Bescos et al (2003)	Sponem (2004)	HEC-DFCG (2005)	Cartésis (2007)	HEC-DFCG (2010)
Participation des opérationnels à la construction de leurs budgets		72%	60%	75%		
Participation des opérationnels à la définition de leurs objectifs		54%	50%			
Les budgets reprennent des objectifs stratégiques ou opérationnels	43%		45%		44%	73%
Prise en compte des plans d'action dans les budgets			60%		69%	
Les objectifs budgétaires sont atteints	77%		80%			
La marge de manœuvre (slack) représente moins de 10% du budget		85%	90%			
Forte importance accordée au suivi des écarts			75%		81%	
Au moins une re-prévision (ou révision) budgétaire par an	79%		87%	75%	91%	86%
Evaluation prioritairement sur des critères budgétaires		41%	45%			
Primes significativement calculées sur des critères budgétaires	79%	57%	52%			86%
Implication de la direction dans la phase de budgétisation (nombreuses itérations)			57%			
Attention portée par la hiérarchie au suivi budgétaire			66%			
Discussion avec la hiérarchie même en l'absence d'écarts budgétaires			47%			
Négociation des budgets et suivi des écarts sur des budgets très détaillés			55%			
Formalisation			57%			

On constate que, pour les dimensions renseignées par plusieurs enquêtes, les ordres de grandeur sont généralement à dix pour cents près similaires (excepté sur les primes³³), ce qui atteste *a priori* d'une assez bonne validité. On constate aussi que les pratiques ne semblent réellement convergentes que sur trois aspects : les objectifs sont la plupart du temps atteints, sans que les opérationnels se soient pour autant ménagé au départ une grosse marge de manœuvre (*slack*), la réalisation d'au moins une re-prévision par an est presque généralisée et l'attention portée au suivi des écarts est forte (mais sans préciser si c'est de la part de financiers, des responsables budgétaires, ou de la hiérarchie). Trois autres aspects semblent majoritaires sans être presque généralisés : les opérationnels participent plutôt à la construction de leur budget (sans pour autant toujours pouvoir participer à la définition de leurs objectifs), les plans d'action sont souvent mentionnés dans les budgets (mais les objectifs stratégiques y sont moins souvent repris) et les supérieurs hiérarchiques prêtent assez souvent attention aux écarts. Ces résultats seront utiles pour apprécier en section 3 l'impact des pratiques sur les rôles budgétaires.

On notera également qu'assez paradoxalement, les critères budgétaires ressortent comme plus souvent utilisés de manière significative dans le calcul des primes que dans l'évaluation de performance. Cependant, l'enquête de Sponem montre que le montant des primes reste généralement relativement faible (moins de 10 % du salaire dans 45 % des cas et entre 10 et 20 % du salaire dans 10 à 20 % des cas), ce qui peut atténuer le caractère paradoxal du constat.

Par ailleurs, le rapprochement de ces statistiques avec les cinq souhaits d'amélioration de la GB dégagés des enquêtes au chapitre 1 (cf. § 3, section 4) et qui se rapportent aux pratiques³⁴, à savoir utiliser des re-prévisions ou des *rolling forecasts*, mieux coupler la GB avec les objectifs stratégiques, mieux coupler la GB avec les données opérationnelles, utiliser de manière souple et adaptative les critères budgétaires dans l'évaluation de performance, utiliser des processus budgétaires participatifs y compris en ce qui concerne la fixation des objectifs, montrent des marges de progression sensiblement différentes. Elles portent par ordre décroissant sur les pratiques suivantes : mieux coupler la GB avec les objectifs stratégiques (ce qui n'est le cas actuellement que dans un peu plus de 40 % des cas), plus associer les opérationnels à la définition de leurs objectifs (associés actuellement dans la moitié ou à peine plus des cas), moins utiliser les critères budgétaires dans l'évaluation et la rémunération (utilisés dans un peu plus de 40 % des cas pour l'évaluation), plus prendre en compte les plans d'action (que nous assimilons ici aux données opérationnelles et qui sont actuellement pris en compte dans les deux tiers des cas environ), plus associer les opérationnels dans le processus budgétaire (qui sont actuellement déjà associés dans 60 à 75 % des cas) et, enfin, plus utiliser les re-prévisions et *rolling forecasts* (déjà utilisées dans en gros 80 % des cas). Remarquons cependant en ce

³³ En ce qui concerne les primes, précisons toutefois que les résultats des enquêtes sont peu comparables car celle de Sponem porte sur la prise en compte significative du respect du budget dans le calcul des primes alors qu'il est possible que les autres enquêtes aient juste demandé si des critères budgétaires intervenaient dans le calcul des primes.

³⁴ Nous ne reprenons pas ici le souhait d'utiliser des outils budgétaires performants et adaptés aux besoins d'analyse car ils nous semblent plus en lien avec les possibilités des outils informatiques utilisés qu'avec les pratiques.

qui concerne les re-prévisions, puisqu'elles sont déjà quasi-généralisées, que les souhaits portent peut-être sur une plus forte fréquence, ou sur une meilleure utilisation ou, peut-être sur le passage de classiques re-prévisions à fin d'année à des prévisions glissantes (*rolling forecasts*).

Conclusion de la section 1

Dans cette section, nous avons d'abord cherché à dégager de la littérature les dimensions permettant de caractériser les pratiques budgétaires. Il s'avère que les travaux de Sponem (2004) et ceux de Simons sont les plus complets sur le sujet. Plus précisément, Sponem utilise onze dimensions, classées selon les trois phases temporelles du contrôle : 1) lors de la finalisation : la participation budgétaire, le type de négociation (plus ou moins opérationnelle) et le niveau de difficulté des objectifs-*slack* ; 2) lors du pilotage : le suivi des écarts, les révisions budgétaires et les re-prévisions budgétaires ; 3) lors de la post-évaluation : l'évaluation et la rémunération sur des critères budgétaires ; 4) dimensions transversales, non spécifiques à une phase : l'implication de la direction, le niveau de détail et la formalisation du processus budgétaire. Quant aux travaux de Simons, ils nous ont intéressée au titre de deux de ses quatre leviers de contrôle, à savoir le contrôle diagnostique et le contrôle interactif, en ce que tous deux peuvent correspondre à un type d'utilisation de la GB. Nous avons dégagé, principalement à partir de Simons (1995), sept dimensions permettant de les caractériser : la fréquence et la régularité des interactions directes avec la hiérarchie, le focus des discussions avec la hiérarchie, les critères d'évaluation-rémunération des responsables budgétaires, le caractère intangible ou pas des objectifs budgétaires, le niveau de difficulté des objectifs, le rôle des contrôleurs de gestion et le lien des objectifs budgétaires avec la stratégie.

Par ailleurs, notre analyse des travaux de Simons suggère qu'il considère que le niveau *ex ante* de difficulté des objectifs est plus fort avec une utilisation interactive qu'avec une utilisation diagnostique, en raison de l'ajout dans le premier cas d'un « *contingency buffer* » que nous appelons pour notre part « *slack inversé* ». Pour autant, les modalités d'évaluation associées à chacune des deux utilisations donnent à penser que le niveau d'atteinte des objectifs (difficulté *ex post*) n'est pas forcément moins bon avec une utilisation interactive qu'avec une utilisation diagnostique.

Pour finir, nous avons recensé les pratiques budgétaires françaises à partir d'enquêtes des années 2000 pour fournir une base d'appréciation ultérieure de leurs conséquences sur les rôles. La comparaison de ces pratiques avec les souhaits d'amélioration de la GB dégagés des enquêtes au chapitre 1 montre que les pratiques qui présentent les plus grosses marges de progression tout en étant particulièrement susceptibles d'améliorer la perception de la GB sont de mieux relier la GB à la stratégie et de plus associer les opérationnels à la définition de leurs objectifs. Quant aux souhaits de plus relier la GB avec des données opérationnelles ou plans d'action, d'encore moins utiliser la GB dans l'évaluation-

rémunération, de plus associer les opérationnels à l'élaboration de leurs budgets et de plus utiliser les re-prévisions ou *rolling forecasts*, ils sont déjà exaucés dans la majorité des cas, mais présentent encore quelques marges de progression.

Maintenant que nous disposons d'une vision des dimensions sur lesquelles les pratiques budgétaires peuvent différer, nous pouvons aborder nos deux questions : pourquoi les pratiques diffèrent-elles, en section 2, et quelles conséquences cela a-t-il sur les rôles, en section 3.

Section 2. Explications à la diversité des pratiques budgétaires

Nous présentons désormais successivement les approches fonctionnalistes, selon lesquelles le choix des rôles précède ou oriente fortement celui des pratiques, et les approches non fonctionnalistes, selon lesquelles les pratiques peuvent être adoptées ou utilisées pour des motifs autres que la rationalité économique. En effet, si les pratiques budgétaires conditionnent les rôles (ce qui sera étudié en section 3), une conception entièrement fonctionnaliste de l'adoption des pratiques devrait permettre de constater une très bonne adéquation entre les rôles attendus de la GB et ceux qu'elle exerce. Or, les souhaits d'amélioration de la GB présentés au chapitre 1 montre que ce n'est pas toujours le cas.

1. Le courant de la contingence et les approches fonctionnalistes de la GB

Le postulat des approches fonctionnalistes appliquées aux organisations est que les choix des organisations visent l'atteinte de buts organisationnels. La GB a fait l'objet de très nombreuses recherches fonctionnalistes, dans lesquelles elle est supposée servir une rationalité économique. L'essentiel des recherches fonctionnalistes sur la GB, y compris la plupart de celles appartenant au courant RAPM, s'inscrivent dans le courant de la contingence. Nous en fournissons ci-après un aperçu avant d'évoquer d'autres types de recherches fonctionnalistes sur la GB, moins fréquents.

1.1. Un aperçu des recherches contingentes sur la GB

Chenhall (2003) rappelle que le terme contingence signifie que quelque chose est vrai uniquement sous certaines conditions. Ainsi, en théorie des organisations, la recherche contingente prend comme proposition centrale que « *la performance d'une organisation dépend de l'adéquation entre le contexte, la structure et le process de l'organisation* » (Drazin et Van de Ven, 1985, p. 515). Appliquée au champ comptable, la théorie de la contingence postule « *qu'il n'y a pas de système*

comptable universellement approprié, à toutes les organisations et dans toutes les circonstances » (Otley, 1980, p. 413) ou, autrement dit, que les caractéristiques des systèmes comptables dépendent du contexte organisationnel (ou le devraient) pour optimiser la performance. L'approche contingente traditionnelle est donc clairement fonctionnaliste : elle postule que les systèmes de contrôle sont adoptés par les managers pour les aider à atteindre des résultats ou buts organisationnels (Chenhall, 2003, p. 128). Il s'agit alors d'identifier des liens entre des caractéristiques des dispositifs de contrôle et des facteurs contextuels (dits facteurs de contingence), externes ou internes, liens qui agiraient sur la performance. Par ailleurs, les recherches contingentes sont très souvent quantitatives et normatives.

Notre but ici n'est pas de rendre compte des résultats précis des différentes recherches contingentes sur la GB, mais de présenter leurs axes principaux et leurs limites à l'égard de l'explication du niveau d'utilité de la GB et de la diversité des rôles et pratiques budgétaires. Les recherches contingentes sur la GB étant très nombreuses, nous nous appuyons pour cela principalement sur cinq publications assez récentes et panoramiques : la revue de littérature de Chenhall (2003) sur la contingence des systèmes de contrôle de gestion, la thèse de Komarev (2007) qui fournit une approche contingente de la place en France des budgets dans le dispositif de contrôle de gestion, la partie de la thèse de Sponem (2004) portant sur les déterminants des pratiques budgétaires françaises, la partie de l'étude de Hansen et Van der Stede (2004) portant sur la contingence des rôles budgétaires et l'enquête de Bescos *et al* (2004) sur la contingence des critiques à l'égard de la GB.

Chenhall (2003) relève que les auteurs ont principalement étudié l'influence de six facteurs génériques de contingence sur les caractéristiques des systèmes de contrôle de gestion, parfois spécifiquement budgétaires. Le tableau 22 résume les influences mentionnées par Chenhall (2003).

Remarquons tout d'abord qu'environ la moitié des recherches mentionnées dans ce tableau ne porte pas spécifiquement sur la GB, mais sur des caractéristiques des systèmes de contrôle en général (caractère monétaire ou non, externe ou non, des informations les plus adéquates, processus de fixation des objectifs, indépendamment de leur nature, et utilisation pour les *incentives*, caractère formel ou pas du contrôle, etc.). Or, la GB est souvent assimilée dans ces recherches à un outil formel et uniquement monétaire, alors qu'elle peut recouvrir, en raison de sa diversité de pratiques, des processus très différents. On constate aussi que les aspects spécifiquement budgétaires étudiés sont principalement l'accent mis sur le respect du budget (et, dans ce cadre, parfois plus particulièrement l'évaluation ou la rémunération sur des critères budgétaires) ainsi que la participation budgétaire et, dans une moindre mesure, le *slack* budgétaire ou la manipulation de données, l'attention portée au suivi des écarts et l'interaction avec la hiérarchie. On remarque ainsi la prédominance du courant RAPM dans les études contingentes sur la GB.

Tableau 22 : Littérature sur contingence des systèmes de contrôle de gestion, d'après Chenhall (2003)³⁵

Facteur de contingence	Caractérisation du facteur de contingence	Caractéristiques des systèmes de contrôle de gestion influencées : - spécifiquement budgétaires, - non spécifiquement budgétaires	Principales relations de contingence
Environnement externe	Incertitude	Evaluation budgétaire vs non budgétaire (Ross, 1995 ; Ezzamel, 1990) Participation budgétaire (Govindarajan, 1986 ; Brownell, 1985) Demande d'explication des écarts (Ezzamel, 1990) Accent sur respect du budget (Chapman, 1998) Manipulation des données budgétaires (Chapman, 1998) Largeur du champ d'information (Chenhall et Morris, 1986 ; Chong et Chong, 1997 ; Gordon et Narayan, 1984 ; Gul et Chia, 1994) Rapidité d'information (Chenhall et Morris, 1986) Style d'évaluation subjectif vs objectif (Govindarajan, 1984 ; Moores et Sharma, 1998) Intérêt de l'incitation monétaire (Bloom, 1998)	Systèmes de contrôle ouverts et centrés sur l'externe ; GB traditionnelle combinée avec des contrôles plus flexibles et interpersonnels
	Hostilité-difficulté-complexité	Accent sur respect du budget (Otley, 1978 ; Merchant, 1984 ; Brownell, 1985) Participation budgétaire (Merchant, 1984) Intérêt respectif ou combinaison des contrôles formels ou mécanistes vs informels ou organiques (Imoisili, 1978 ; Khandwalla, 1972, 1977 ; Chapman, 1998 ; Chenhall et Morris, 1995 ; Simons, 1987)	Accent mis sur le respect des objectifs budgétaires, les contrôles formels
Technologie	Complexité vs standardisation des tâches	Importance de la GB (Merchant, 1984 ; Dunk, 1992) Slack budgétaire (Merchant, 1985) Contrôles formels, mécanistes vs informels, organiques (Kwandalla, 1977)	Pour processus standardisés : contrôles formels, processus de contrôle développés, budgets traditionnels importants, slack réduit
	Incertitude - variabilité des tâches	Participation budgétaire et accent sur le respect du budget (Brownell et Dunk, 1991 ; Lau et al, 1995) Intangibilité et participation budgétaire (Brownell et Merchant, 1990) Contrôles formels, mécanistes vs informels, organiques (Daft et Macintosh, 1981 ; Hirst, 1983 ; Rockness et Shields, 1984 ; Abernethy et Brownell, 1997) Largeur du champ d'information (Mia et Chenhall, 1994)	Moins les tâches sont analysables, plus le contrôle est informel (peu de plans, procédures, budgets), forte participation budgétaire, plus de contrôle personnel, par le clan et large champ d'information
	Interdépendance des tâches	Accent sur respect du budget et interaction avec la hiérarchie (Williams et al, 1990) Contrôles formels, mécanistes vs informels, organiques (Macintosh et Daft, 1987) Largeur du champ d'information (Chenhall et Morris, 1986) Intégration, agrégation, rapidité de l'info (Bouwens et Abernethy, 2000)	Contrôle informel, interactions fréquentes au sein de la hiérarchie ; peu de procédures, GB peu importante ; grande utilité des informations intégrées
	Technologies contemporaines avancées (juste-à-temps, qualité totale,	Contrôles formels, mécanistes vs informels, organiques (Kalagnanam et Lindsay, 1999) Nature de l'information (ou des objectifs) et systèmes d'incentives (Ittner et Larcker, 1995 ; Sim et Killough, 1998) Relations avec les fournisseurs (Ittner et al, 1999) Nature des informations (Chenhall, 1997 ; Perera et al, 1997 ; Banker et al, 1993 ; Foster et	Large champ d'information ; contrôle informel, beaucoup d'interactions, mesures non financières de la performance

³⁵ Nous reprenons ici les publications citées par Chenhall, y compris celles que nous n'avons pas nous-mêmes lues. Les références d'un certain nombre d'entre elles ne figurent donc pas dans notre bibliographie, mais dans celle de Chenhall.

	fabrication flexible)	Horngren, 1988) Largeur du champ d'information (Mia, 2000)	
Structure	Décentralisation	Importance des budgets et participation budgétaire (Merchant, 1981) Systèmes de gestion formels (Bruns et Waterhouse, 1975) Intégration, agrégation, rapidité de l'information (Chenhall et Morris, 1986, Chia, 1995)	Organisations de grande taille, diversifiées et fortement décentralisées : systèmes de contrôle formels et traditionnels, dont la GB
	Différentiation, Type de fonction (R et D, marketing, production)	Formalité du processus budgétaire (Merchant, 1984) Participation budgétaire (Brownell, 1985) Style de management et accent sur le respect du budget (Brownell, 1982) Nature de l'information (Hayes, 1977 ; Foster et Gupta, 1994) Largeur du champ d'information (Mia et Chenhall, 1994) Style de management (Brownell, 1983)	Budgétisation participative pour la R et D Le marketing utilise des systèmes de contrôle plus ouverts et plus informels que la production
	Organique vs mécaniste	Nature et largeur de l'information (Gordon et Narayan, 1994) Intérêt de l'ABC (Foster et Swenson, 1997 ; Shields, 1995 ; Gosselin, 1997)	Systèmes d'information et de contrôle orientés sur le futur
	Organisation en équipes	Nature de l'information, participation et utilisation pour incentives (Scott et Tiessen, 1999)	Forte participation, mesures très étendues de la performance et utilisées pour les systèmes de récompense
Taille, en lien avec la structure	Importance des budgets et participation budgétaire, dans grandes entreprises décentralisées (Merchant, 1981) Contrôles sophistiqués et recherche d'information externes dans grandes entreprises diversifiées et divisionnelles (Kwandalla, 1972) Contrôle administratif (procédures, participation à fixation des standards, temps consacré aux budgets, perçus comme frein à l'innovation et à la flexibilité) dans grandes entreprises (Bruns et Waterhouse, 1975)	Grande taille associée à diversification des opérations, formalisation des procédures et spécialisation des fonctions. Accent mis sur la GB et les contrôles sophistiqués, dans le cadre de processus participatifs.	
Stratégie	Utilisation interactive des budgets (Abernethy et Brownell, 1999) Accent sur le respect du budget (Govindarajan, 1988) Accent sur le respect du budget et slack (Van der Stede, 2000) Accent sur le respect des objectifs, utilisation dans l'évaluation de performance (Chenhall et Morris, 1995 ; Dent, 1990 ; Simons, 1987, 1991 ; Merchant, 1990 ; Govindarajan et Gupta, 1985 ; Govindarajan et Fisher, 1990) Nature et largeur de champ de l'information (Guilding, 1999 ; Bouwens et Abernethy, 2000)	Stratégies conservatrice-défenseur-maîtrise des coûts plus associées que stratégies entrepreneurs –prospecteurs-différenciation au contrôle traditionnel des résultats Différenciation produits : informations larges, à des fins de planifications. Customisation : informations agrégées et en temps réel Entrepreneurs : combinaison contrôle des résultats avec prise de décision et communication organiques	
Culture nationale	Accent sur respect du budget ainsi que satisfaction et tension au travail (Harrison, 1992, 1993) Participation budgétaire et évaluation budgétaire (O'Conner, 1995) Critères et horizon de l'évaluation de performance (Merchant, Chow et Wu, 1995) Caractère explicite vs implicite des contrôles utilisés à des fins managériales (Snodgrass et Grant, 1986) Formalisme de la communication et critères d'évaluation (Ueno et Wu (1993) Divers (Vance et al, 1992 ; Chow et al, 1991, 1994)	Culture nationale est associée avec le design des systèmes de contrôle.	

Par ailleurs, les caractéristiques étudiées correspondent très majoritairement à des dimensions des pratiques budgétaires, pas des rôles ni des inconvénients (à l'exception du *slack*). Les recherches contingentes sur la GB ont donc principalement cherché à analyser l'influence de certaines pratiques budgétaires directement sur la performance organisationnelle (ou des facteurs supposés la générer, tels que la motivation, la performance budgétaire, la satisfaction au travail), sans s'interroger sur les rôles qui la servent et peu sur les inconvénients qui pourraient la freiner. La possible médiation des rôles budgétaires est donc en quelque sorte ignorée dans la plupart des recherches contingentes sur la GB.

On observe également dans ce tableau que les recherches contingentes spécifiques à la GB ne s'intéressent pour la plupart qu'à une ou quelques dimensions des pratiques budgétaires. C'est pourquoi il nous semble intéressant de comparer les principales relations de contingence dégagées de la littérature par Chenhall (2003), que nous ne détaillerons pas, avec les résultats de quelques recherches contingentes récentes et plus globales sur la GB. Ce qui suit montre en effet que ces relations principales ne sont pas toujours vérifiées.

La thèse de Komarev (2007) fournit une analyse contingente de l'importance relative de la GB par rapport aux tableaux de bord dans le dispositif global de contrôle de gestion. Nous ne traiterons pour l'instant que de sa démarche et de ses résultats en matière d'influence du contexte sur la GB³⁶.

Comme facteurs de contingence, Komarev retient l'incertitude de l'environnement, le type de stratégie et le style de leadership du dirigeant³⁷. On notera que le style de leadership du dirigeant est plus emprunté à la théorie comportementaliste qu'à la théorie classique de la contingence. Il exclut le type de stratégie et la structure (décentralisation) des variables explicatives, car il considère que ces deux caractéristiques du contexte ne constituent des facteurs de contingence que du mode de contrôle (contrôle des résultats *versus* contrôle des comportements), pas des outils ou techniques de contrôle envisageables pour un même mode de contrôle. Or, les deux outils auxquels il s'intéresse, la GB et les tableaux de bord, peuvent appartenir au même mode de contrôle (le contrôle des résultats dans une conception traditionnelle, c'est-à-dire diagnostique, de ces deux outils, mais aussi le contrôle interactif dans une conception moins traditionnelle). Ce choix de Komarev nous paraît très intéressant car il permet d'éviter un risque ignoré par la très grande majorité des études contingentes : celui d'assimiler la contingence d'un mode de contrôle, susceptible d'être servi par plusieurs outils différents, avec la contingence d'un outil particulier, la GB en ce qui nous concerne. En cela, Komarev respecte une préconisation sur laquelle nous reviendrons et qui constitue une des bases de

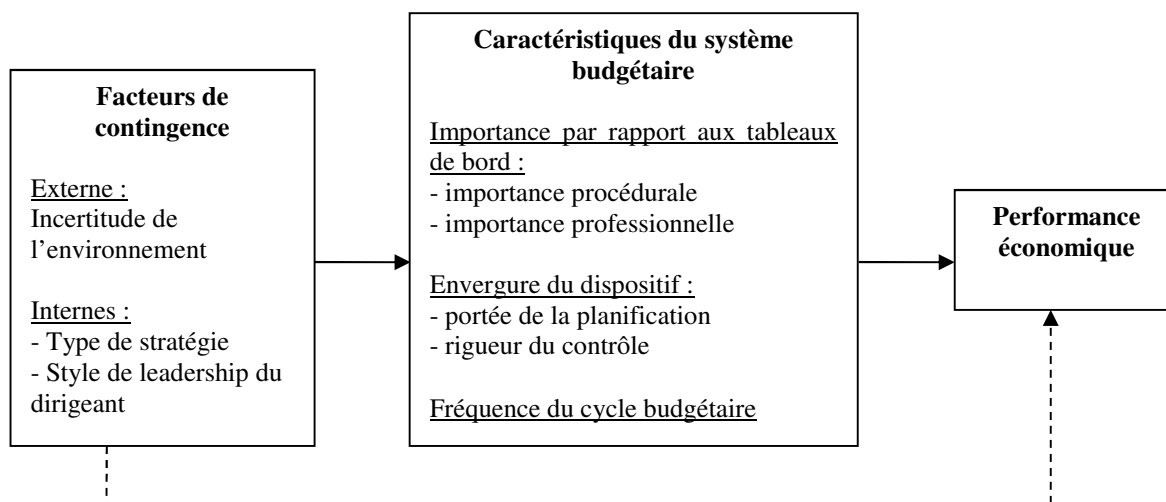
³⁶ Sa démarche et ses résultats quant à l'importance de la GB par rapport aux tableaux de bord seront présentés au chapitre 3.

³⁷ Il retient la taille et la nature des centres de responsabilité seulement comme variables de contrôle, i.e. fortement corrélées à plusieurs variables de son modèle ; en effet, il considère que la taille est corrélée à la perception de la complexité de l'environnement, le niveau de décentralisation et le style de leadership et que la nature des centres de responsabilité, par son influence sur la conception de la notion de performance, est corrélée à la perception de l'environnement et la perception de la nature des outils de gestion appropriés.

notre projet de recherche, à savoir la nécessité de ne pas étudier un outil particulier de contrôle indépendamment des autres dispositifs composant le contrôle organisationnel.

Le cadre conceptuel de recherche de Komarev est le suivant :

Schéma 4 : Cadre conceptuel de Komarev (2007)



NB : Les 2 variables de contrôle (taille et nature du CR) bien que non représentées sont bien prises en compte dans le modèle

En ce qui concerne les caractéristiques du système budgétaire étudiées par Komarev, nous ne parlerons pas pour l'instant de l'importance par rapport aux tableaux de bord (ce point sera présenté au chapitre 3). Pour les deux autres dimensions caractérisant les pratiques budgétaires, il retient les items suivants.

Tableau 23 : Caractérisation des pratiques budgétaires par Komarev (2007)

Dimensions	Items	Sous-items
Envergure du dispositif budgétaire	Portée de la planification budgétaire (phase de budgétisation)	Champ de budgétisation : exhaustivité des activités soumises à la GB
		Niveau de détail des budgets
		Mobilisation des acteurs : participation des opérationnels à la GB et niveau de déclinaison interne de la GB
		Temps et efforts consacrés à la GB
	Rigueur du contrôle budgétaire = GB serrée de Van der Stede (2001)	Faible tolérance d'écarts au budget
	Attention portée au détail des lignes budgétaires , pas seulement à la dernière ligne	
	Intensité de communication sur la GB , y compris en l'absence de dérive	
	Accent mis sur le respect du budget, évaluation sur critères budgétaires	
Fréquence du cycle budgétaire	Horizon de la budgétisation : classiquement annuel ou plus court en raison de la variabilité de l'environnement	
	Fréquence de révision des objectifs budgétaires ³⁸ ; NB : distinction non formellement réalisée entre révisions et re-prévisions mais description par Komarev donne à penser qu'il s'agit plutôt de re-prévisions (ne modifiant pas l'objectif initial pour l'évaluation)	

³⁸ Komarev retient cette dimension alors que Van der Stede (2001) l'avait exclue de son instrument de mesure d'une GB serrée en raison d'un manque de significativité statistiques, car il considère qu'elle peut être intéressante au regard de la variabilité de l'environnement qui est pris comme facteur de contingence dans son cadre conceptuel.

Il formule à partir de la littérature dix-huit hypothèses qu'il teste auprès de quatre-vingt-onze contrôleurs de gestion ou directeurs financiers d'entreprises françaises. Il réalise trois séries successives de tests, afin d'améliorer la vraisemblance et les possibilités d'interprétation de ses résultats. Plus précisément, il passe d'abord d'une approche contingente cartésienne ou linéaire (considérant que toutes les variables peuvent varier indépendamment les unes des autres) à une approche où il distingue les entreprises ayant une bonne performance et celles ayant une mauvaise performance, puis enfin à une approche configurationnelle ou systémique dont il ressort quatre clusters correspondant à des niveaux de performance différents. Les principaux résultats de ces trois séries de tests sur la contingence de la GB sont les suivants :

- Suite à la première série de tests, le rôle médiateur de la GB entre les facteurs de contingence et le niveau de performance n'est pas probant, sauf en environnement complexe mais en sens inverse de ce qui était prévu³⁹.
- La deuxième série de tests montre un meilleur rôle médiateur de la GB : le groupe des entreprises performantes respecte mieux que l'autre les préconisations théoriques d'adaptation contingente de la GB au contexte.
- La troisième série de tests corrobore aussi la thèse de la place contingente des budgets dans le dispositif de contrôle de gestion, puisque le modèle permet d'expliquer par les facteurs de contingence aussi bien les pratiques qui accordent de l'importance au budget que celles qui le rejettent radicalement. Cependant, cette contingence n'est pas linéaire. L'analyse de chacun des clusters montre en effet une diversité au sein des relations de contingence, certaines rentrant parfois en opposition et appelant à des arbitrages sur la manière d'adapter la GB. Ainsi, face à ces contradictions entre facteurs de contingence, il semblerait que certaines entreprises tiendraient moins compte de la complexité de l'environnement que du type de stratégie ou du style de management pour adapter leur GB. Cette adaptation préférentielle à certains facteurs de contingence rend les relations de contingence globale moins linéaires.

Nous nuancerons toutefois l'appréciation par Komarev d'une validation par son modèle de la contingence des pratiques budgétaires. En effet, dans l'approche configurationnelle où neuf relations contingentes sur douze sont validées, seulement six sont régulières à très régulières. Les trois séries successives de test de Komarev ont cependant le mérite de montrer les limites d'une approche contingente linéaire et d'appeler à la prudence en ce qui concerne les interprétations d'influence des différents facteurs de contingence pris séparément.

Sponem (2004) développe également une analyse contingente des pratiques budgétaires. En effet, à partir d'une revue de la littérature sur la contingence et d'entretiens préliminaires à son enquête

³⁹ La complexité conduirait plutôt à une bonne performance (première surprise), si ce n'est que la forte importance relative accordée à la GB en environnement complexe (deuxième surprise) aurait plutôt tendance à atténuer cette bonne performance.

quantitative, Sponem a identifié huit facteurs explicatifs des pratiques budgétaires et formulé des hypothèses sur leurs liens avec les pratiques. Les déterminants qu'il a retenus sont les suivants : la taille, la technologie (complexité et horizon d'investissement), la structure (niveau de décentralisation), la stratégie (prospecteurs, différenciation construire), l'origine professionnelle des dirigeants (financiers, commerciaux-marketing, ingénieurs-techniciens) pour les déterminants internes aux entités interrogées, et l'environnement (incertitude), l'appartenance à un groupe (+ style de gestion du groupe et dépendance au groupe en termes de ressources) et le type d'actionnariat (cotation en bourse, investisseur institutionnel, famille-dirigeant, autre entreprise, état) pour les déterminants externes. On notera que l'origine professionnelle du dirigeant, l'appartenance à un groupe et le type d'actionnariat ont rarement été précédemment étudiés comme facteurs de contingence de la GB. Les résultats de l'enquête permettent de valider certaines hypothèses et font apparaître quelques liens inattendus entre pratiques et facteurs de contingence. Nous résumons les principales relations significatives dégagées dans le tableau ci-dessous, que nous avons constitué à partir des corrélations fournies par Sponem dans les pages 312 à 320⁴⁰.

Tableau 24 : Influence des facteurs de contingence sur les pratiques, d'après l'enquête de Sponem (2004)

	Participation	Négociation opérationnelle	Difficulté des objectifs	Suivi des écarts	Re-prévisions	Révisions	Evaluation budgétaire	Rémunération budgétaire	Implication de la direction	Niveau de détail	Formalisation
Taille	(+)					(+)	+	(+)	(+)		(+)
Complexité technologie	(+)	(+)		(+)					(+)	(+)	(+)
Horizon lointain d'investissement	(+)								(+)		(+)
Décentralisation	(+)							(+)			
Prospecteurs / défenseurs		+									
Stratégie de différenciation	(+)	(+)		(+)					(+)	(+)	
Stratégie constructeur				(+)			(+)	+	(+)		
Incertitude de l'environnement			(+)				(+)				
Appartenance à un groupe / non groupe	(+)		(-)		+		++	+	+		++
Influence du groupe par le plan	+	+	(-)	+		(+)			++		(+)
Influence du groupe par le contrôle				(+)	(+)		+	(+)	+		(+)
Dépendance organisationnelle au groupe		(+)									(+)
Dépendance financière au groupe			(+)				(+)				
Dirigeant financier		(+)		(+)				(+)	(+)		
Dirigeant ingénieur-technicien	(+)							(-)	(+)		
Dirigeant commercial-MKG	-			(-)					-		(-)
Société cotée / non cotée	+			(+)	++		+	+	(+)		++
Invest institutionnels = actionn. principaux					+			(+)			
Famille ou dirigeant = actionnaire principal			(+)		-		(-)		(-)		(-)
Autre entreprise = actionnaire principal							(+)		(+)		
Etat = actionnaire principal				(-)		(+)					

Il ressort que les facteurs qui influencent les pratiques sont :

⁴⁰ Les corrélations sont représentées par un signe « + » ou « - » selon le signe de la corrélation et leur intensité est indiquée par des parenthèses quand elle est faible à assez faible (inférieure à 0,2), par un signe simple quand elle est moyenne (comprise entre 0,2 et 0,3), par un double signe quand elle est forte (comprise entre 0,3 et 0,4), et par un triple signe quand elle est très forte (supérieure à 0,4). Lorsque les influences sont évaluées par comparaison des moyennes, elles sont considérées comme faibles à assez faibles pour un ratio F inférieur à 7, moyennes pour un ratio compris entre 7 et 12, forte pour un ratio supérieur à 12.

- principalement l'appartenance à un groupe, la cotation en bourse, l'intervention du groupe-siège dans la planification des subdivisions,
- dans une moindre mesure, mais cependant non négligeable : une influence du groupe sur ses subdivisions par les dispositifs de contrôle plus que par l'intervention dans la planification, la taille, la complexité de la technologie, un dirigeant de profil commercial ou marketing, un actionnariat principalement familial et le type de stratégie.

On remarquera que deux facteurs de contingence souvent étudiés dans la littérature, l'incertitude de l'environnement et la structure (niveau de décentralisation), ressortent de cette enquête comme peu influents. En ce qui concerne l'incertitude de l'environnement, c'est contraire aux analyses de Chapman (1997) qui considère qu'elle semblerait constituer, au regard de la littérature, le facteur central de contingence à l'égard du contrôle de gestion⁴¹. Ce constat dénote donc l'absence de consensus sur l'influence des facteurs de contingence sur la GB.

Quant aux pratiques les plus influencées par le contexte organisationnel, il s'agit d'après cette enquête principalement de l'implication de la direction, du niveau de formalisation, de l'évaluation et la rémunération sur des critères budgétaires, de la participation, des re-prévisions et du suivi des écarts. Le caractère opérationnel des négociations, le niveau de difficulté des objectifs, les révisions et le niveau de détail seraient en revanche peu influencés par le contexte.

Ces pistes d'interprétation doivent cependant être prises avec précaution car, contrairement à Komarev (2007), l'analyse réalisée par Sponem sur les liens entre pratiques et contexte ne tient pas compte du niveau de performance des entreprises. Or, rien ne dit qu'une pratique observée fréquemment dans certains contextes ait une réelle influence sur la performance. C'est un point que nous développerons ci-après au titre des critiques à l'égard de certaines recherches contingentes.

Sponem analyse ensuite les contextes organisationnels associés à cinq types budgétaires⁴² qu'il a dégagés dans une approche configurationnelle et que nous exposerons en section 3. Pour cette analyse des facteurs de contingence, il n'utilise plus une analyse configurationnelle mais une approche linéaire classique. Il en conclut que les facteurs les plus discriminants quant au type budgétaire sont en premier lieu la cotation en bourse et l'appartenance à un groupe, et en deuxième lieu, la formation du dirigeant, l'orientation stratégique, la technologie (complexité et horizon d'investissement) et la taille⁴³. En revanche, l'organisation (niveau de décentralisation) et l'incertitude de l'environnement influencent peu le type budgétaire. Constatant que la cotation en bourse, l'appartenance à un groupe et

⁴¹ On notera que la thèse de Komarev (2007) apporte une piste d'explication à la faible influence selon Sponem de l'incertitude de l'environnement sur les pratiques budgétaires. Elle pourrait en effet découler de la priorité accordée par certaines entreprises à d'autres facteurs de contingence qui entrent en contradiction avec l'incertitude de l'environnement sur les pratiques appropriées.

⁴² Chaque type budgétaire correspond ainsi à un ensemble de caractéristiques sur certaines dimensions des pratiques.

⁴³ On constate que le style de gestion du groupe (par le plan ou par le contrôle) ainsi que le type d'actionnariat semblent moins déterminants pour les types budgétaires que pour les pratiques considérées isolément. A l'inverse, l'horizon d'investissement et l'orientation stratégique semblent plus importants.

la formation du dirigeant relèvent d'un environnement institutionnel, tandis que l'orientation stratégique, la technologie, l'environnement et la structure relèvent d'un environnement technique⁴⁴, il identifie la possibilité que les pratiques budgétaires soient plus déterminées par l'environnement institutionnel que par l'environnement technique. Il teste cette hypothèse en analysant l'influence de chacun des deux types d'environnement sur les différentes pratiques. Ses résultats dégagent une meilleure explication de la variance par l'environnement institutionnel que par l'environnement technique pour la plupart des pratiques budgétaires. Sponem en déduit que la GB constitue moins un dispositif au service de la rationalité économique qu'un moyen de se conformer à des attentes et schémas institutionnalisés. L'utilisation de la GB relèverait donc selon lui d'une interprétation moins fonctionnaliste que néo-institutionnelle. L'enquête de Cartesis – Parson Consulting (2007

) abonde dans le même sens, sur une autre pratique précise : la GB est mise aux normes IFRS dans 83 % des entreprises cotées (qui sont en principe obligées de présenter leurs comptes consolidés aux normes IFRS) et 55 % des entreprises privées non cotées. Ce résultat attesterait donc aussi d'une influence de la cotation en bourse et d'un certain isomorphisme des pratiques budgétaires, puisque plus de la moitié des entreprises non tenues de présenter leur comptabilité financière aux normes IFRS le font cependant. Nous développerons ci-après (§2) cette interprétation de la GB sur les recherches non fonctionnalistes. En tout état de cause, l'analyse de Sponem relève en quelque sorte d'une démarche contingente « élargie », car elle explore d'autres explications au processus budgétaire que la seule rationalité économique. Cette démarche peut également justifier qu'il n'ait pas, contrairement à Komarev (2007), opté pour une analyse de l'adéquation des pratiques au contexte en fonction du niveau de performance.

Sponem reconnaît cependant que le niveau d'explication des pratiques par les deux types de contexte est assez faible (p. 361). Ce dernier point suggère que la diversité des pratiques est loin d'être expliquée par le seul contexte, qu'il soit technique ou institutionnel.

Les recherches contingentes mentionnées jusqu'à présent portent sur les pratiques budgétaires. Nous présentons désormais l'étude d'Hansen et Van der Stede (2004) qui a le mérite de s'intéresser à la contingence des rôles budgétaires et non pas des pratiques. Il évite donc un inconvénient mentionné suite à la revue de littérature de Chenhall (2003). Des enquêtes que nous présentons ici, c'est aussi la seule à s'être adressée à des responsables budgétaires de subdivisions (au nombre de cinquante-sept), pas des contrôleurs de gestion ou directeurs financiers ni des interlocuteurs au niveau du siège ou groupe. Elle est donc centrée sur la vision des opérationnels sur la GB.

Hansen et Van der Stede se sont appuyés sur des entretiens avec onze membres du Cam-i pour retenir les quatre rôles budgétaires suivants (qu'ils appellent « motifs d'utilisation de la GB ») : la

⁴⁴ Sponem propose de considérer que la taille appartient aux deux types d'environnement.

planification opérationnelle, l'évaluation de performance, la communication de buts, la formation de la stratégie. On notera que cette étude, contrairement aux autres que nous avons présentées, retient le rôle de formation de la stratégie, en écho au concept de stratégie émergente de Mintzberg et de Simons. En revanche, ainsi que le mentionnent les auteurs, leur liste de rôles est conditionnée par les fonctions de leurs interlocuteurs et aurait pu aussi comporter d'autres rôles s'ils s'étaient adressés à des financiers et ou des personnes de niveau groupe. Ils ont ensuite déterminé d'après la littérature sept facteurs de contingence (qu'ils appellent « antécédents ») : l'intensité de la concurrence (sur les produits-services vendus, sur les employés, sur les produits-services achetés), le type de tâches-production (à la commande, par lots, continue), l'interdépendance des tâches, la traçabilité des ressources par rapport aux produits-services, le type de stratégie, la structure (fonctionnelle, divisionnelle, matricielle), la taille (effectif). Ils ont également déterminé d'après la littérature six pratiques budgétaires pour étudier leurs liens avec les rôles. Nous ne les reprenons pas ici car nous les avons déjà présentés en section 1 ; nous nous centrons ici sur leur seule analyse contingente des rôles.

Il ressort en premier lieu de leur enquête que chaque rôle présente une assez large « unicité », bien que les quatre rôles soient souvent corrélés (à l'exception de la planification opérationnelle avec la communication des buts). Autrement dit, les rôles sont souvent associés mais restent uniques dans leur propre utilisation. Par ailleurs, les quatre rôles sont liés à des facteurs de contingence différents. Sans présenter ici les facteurs de contingence pour les différents rôles, soulignons que les auteurs dégagent des incompatibilités entre certains d'entre eux. Ainsi, les facteurs de contingence des rôles de formation de la stratégie ou de communication des buts peuvent être incompatibles avec ceux du rôle d'évaluation de la performance. Les quatre autres combinaisons de rôles deux à deux ne s'avèrent pas profondément antinomiques au regard des facteurs de contingence. Par conséquent, en raison des différences de contingence des rôles, la contingence d'un rôle en particulier est parfois (dans deux cas sur six) incompatible avec celle des autres rôles. Ce constat est similaire à celui réalisé par Komarev (2007), mais sur les pratiques.

Sans revenir sur l'analyse que les auteurs réalisent ensuite des liens entre rôles et pratiques budgétaires, soulignons qu'ils distinguent deux concepts : celui d'importance d'un rôle budgétaire au regard des facteurs contextuels et celui d'intensité d'un rôle, conditionné par des pratiques budgétaires. Ainsi, un rôle budgétaire peut être perçu comme très utile compte-tenu d'un contexte, mais être plus ou moins bien servi par des pratiques budgétaires. Cela peut être problématique car les différents rôles sont souvent associés mais appellent pour certains des pratiques différentes. Les organisations, dans le choix de leurs pratiques budgétaires, devraient donc réaliser des compromis entre les différents rôles qu'elle voudrait faire jouer à la GB compte-tenu de leur contexte.

Hansen et Van der Stede ont aussi étudié les liens entre les rôles budgétaires et, d'une part, la satisfaction globale par rapport à la GB et, d'autre part, la performance organisationnelle. Ils trouvent que chacun des quatre rôles étudiés influence positivement et significativement la satisfaction globale par rapport à la GB. Il suffit donc qu'un seul de ces quatre rôles soit important pour améliorer la satisfaction globale à l'égard de la GB. En revanche, la performance organisationnelle n'est positivement corrélée qu'avec trois des quatre rôles : tous, sauf celui de communication des buts. Ces constats permettraient donc d'expliquer que l'utilisation généralisée de la GB, puisqu'il suffit qu'elle exerce un seul de ses rôles potentiels pour être bien perçue et le plus souvent également pour qu'elle permette d'améliorer la performance.

Ce dernier point de l'enquête d'Hansen et Van der Stede nous amène à une dernière enquête, celle de Bescos *et al* (2004), qui ont étudié la contingence des critiques – et, donc, du niveau de satisfaction- à l'égard de la GB. Nous avons déjà mentionné cette enquête au chapitre 1 au titre des critiques de la GB. Nous nous intéressons désormais à la partie consacrée à une analyse contingente de ces critiques.

Bescos *et al* (2004) ont formulé à partir d'une revue de littérature quatre hypothèses contingentes, qu'ils ont testées auprès de quarante-six directions financières d'entreprises françaises. Le tableau 25 ci-dessous présente ces hypothèses et le résultat de l'enquête.

Tableau 25 : Hypothèses et résultats de Bescos *et al* (2004) sur la contingence des critiques budgétaires

Hypothèses	Résultats de l'enquête
Plus la taille de l'entreprise augmente et moins les critiques vis-à-vis du budget sont importantes	<u>Hypothèse peu validée</u> : ni le chiffre d'affaires ni l'effectif ne sont des facteurs de réduction du niveau global de critiques. En revanche, l'orientation passiste du budget diminue lorsque la taille augmente ; de même, l'orientation passiste et le caractère rituel du budget diminuent avec une grande taille. Explications possibles : les grandes entreprises parviennent peut-être à mieux formaliser leur réflexion stratégique et à mieux articuler les budgets à elle ou encore, le formalisme du budget est considéré comme incontournable face aux problèmes de contrôle et de communication liés à la taille.
Les entreprises cotées en bourse sont plus critiques vis-à-vis du budget que celles qui ne sont pas cotées en bourse	<u>Hypothèse globalement rejetée</u> . Seules quelques critiques ponctuelles (caractère chronophage, prévisions incertaines, orientation passiste) sont plus vives dans les entreprises cotées.
Les entreprises poursuivant une stratégie de coûts-défenseurs sont moins critiques vis-à-vis des budgets que celles développant une stratégie de différenciation-prospecteurs	<u>Hypothèse moyennement validée</u> : les entreprises ayant une stratégie de domination par les coûts adhèrent moins aux critiques portant sur le frein à l'innovation et le manque de cohérence avec les objectifs stratégiques ; les entreprises ayant une stratégie d'innovation par les produits sont globalement assez critiques à l'égard du budget (critiques varient selon le type de différenciation) ; les entreprises ayant une stratégie d'innovation par la qualité et les services sont moins critiques que celles dont l'innovation porte sur les produits (elles déplorent juste un trop fort cloisonnement et le caractère chronophage)
Plus l' incertitude à laquelle sont confrontées les entreprises augmente et plus les critiques vis-à-vis des budgets sont importantes	<u>Hypothèse globalement validée</u> : plus l'incertitude est forte, plus le niveau global de critique des budgets est élevé, quel que soit le type d'incertitude (sur l'environnement, le marché ou les produits). Les critiques varient en revanche selon le type d'incertitude.

Si l'on compare désormais les résultats des quatre études que nous venons de présenter sur les facteurs de contingence de la GB, on obtient le tableau suivant :

Tableau 26 : Comparaison des résultats sur les facteurs de contingence entre Komarev (2007), Sponem (2004), Hansen et Van der Stede (2004) et Bescos et al (2004)

Influence sur Facteurs de contingence	Komarev (2007) Pratiques	Sponem (2004)		Hansen et Van der Stede (2004) Rôles de la GB	Bescos et al (2004) Critiques de la GB
		Pratiques	Types budgétaires		
Stratégie	oui	moyen	moyen	peu	moyen
Incertitude environnement	parfois peu	peu	peu	oui	oui
Taille	(var contrôle)	moyen	moyen	moyen et non significatif	peu
Technologie	-	moyen	moyen	oui	-
Structure	(var contrôle)	peu	peu	peu	-
Cotation en bourse	-	oui	oui	-	plutôt non
Appartenance à un groupe	-	oui	oui	-	-
Style de gestion du groupe	-	oui	peu	-	-
Type d'actionnariat	-	moyen	peu	-	-
Profil, formation dirigeant	-	moyen	moyen	-	-
Style de leadership	oui	-	-	-	-

On observe que, sur les six facteurs de contingence étudiés dans au moins deux des quatre études⁴⁵, les résultats ne convergent véritablement que pour la structure, qui serait peu influente à l'égard de la GB. On notera que c'est contraire aux résultats généralement admis suite aux recherches antérieures (Merchant, 1981, notamment). En ce qui concerne la taille, les résultats ne sont pas totalement convergents mais indiquent qu'elle influencerait peu à moyennement la GB ; là encore, ces résultats ne sont pas convergents avec ceux généralement admis. En ce qui concerne la technologie, les résultats ne sont pas non plus totalement convergents mais indiquent qu'elle aurait une influence moyenne à forte sur la GB. Quant à l'incertitude, la stratégie et la cotation en bourse, les résultats ne sont pas convergents. Pourtant, en ce qui concerne l'incertitude, Chapman (1997) ou Hartmann (2000) considèrent qu'elle devrait constituer le facteur central des recherches contingentes en contrôle de gestion (pour Chapman) ou du courant RAPM (pour Hartmann).

Signalons pour terminer les apports plus partiels de l'enquête de Libby et Lindsay (2010). Ils observent que la valeur perçue de la GB est plus forte pour les entreprises américaines indépendantes que pour les subdivisions (résultat constaté uniquement dans l'échantillon américain, pas canadien) et, en ce qui concerne les pratiques, lorsque l'implication des managers à tous niveaux de la GB est forte (résultat convergent avec celui de Sponem, 2004) et lorsque les données budgétaires sont reliées à la stratégie.

A l'issue de cette présentation des recherches contingentes sur la GB, il se dégage plusieurs constats :

- les résultats des différentes recherches sur l'influence des facteurs de contingence sont assez souvent peu convergents, y compris pour les quatre études récentes que nous avons plus

⁴⁵ Ne sont donc pas concernés par la comparaison les facteurs suivants : l'appartenance à un groupe, le style de gestion du groupe, le type d'actionnariat, le profil du dirigeant, le style de leadership du dirigeant.

particulièrement présentées : que ce soit entre elles (pour la stratégie, l'incertitude et la cotation en bourse) ou par rapport à la littérature antérieure (pour la structure et la taille) ;

- les méthodologies sont très variées (prise en compte ou pas du niveau de performance, approche configurationnelle *versus* linéaire) ;
- les facteurs de contingence et les variables dépendantes étudiées diffèrent également sensiblement d'une recherche à l'autre ;
- les recherches contingentes sur la GB s'intéressent très majoritairement aux pratiques budgétaires, peu aux rôles de la GB, et les pratiques étudiées relèvent souvent du courant RAPM ;
- selon l'étude d'Hansen et Van der Stede (2004), les quatre rôles étudiés sont souvent associés, bien qu'ayant des contingences différentes ;
- deux études (Komarev, 2007 ; Hansen et Van der Stede, 2004) suggèrent que les organisations peuvent être amenées à réaliser des arbitrages sur leurs pratiques ou les rôles budgétaires face à des contradictions entre leurs facteurs de contingence ;
- la contingence de la GB est souvent assimilée, méthodologiquement, à celle des modes de contrôle, susceptibles pourtant d'être incarnés par d'autres dispositifs que la GB (ce constat ne vaut pas pour une seule des quatre études que nous avons présentées, celle de Komarev) ;
- le pouvoir explicatif des différentes études prises séparément est souvent assez faible ;
- quelques recherches combinent des facteurs de contingence fonctionnalistes classiques avec des facteurs non purement fonctionnalistes (Sponem, 2004, avec l'environnement institutionnel, mais aussi Komarev, 2007, avec la prise en compte du style de leadership du dirigeant) ; ces facteurs non fonctionnalistes auraient d'après Sponem plus d'influence que les facteurs de contingence classiques sur les pratiques ;
- il suffit qu'un seul rôle budgétaire soit fortement exercé pour que la satisfaction globale par rapport à la GB s'accroisse (Hansen et Van der Stede, 2004).

Le très volumineux corpus de recherches contingentes fonctionnalistes sur la GB nous semble donc apporter finalement peu d'explications incontestables aux différentes caractéristiques de la GB (pratiques, rôles et inconvénients) et présenter de nombreuses limites. Cela nous amène à rapprocher nos observations de la littérature sur les principales critiques à l'égard de ce courant de recherche.

1.2. Critique des recherches contingentes sur la GB

Hormis sur leur postulat de base (l'absence d'un type de GB adapté à tous les contextes), les recherches contingentes sur la GB diffèrent souvent sur leurs autres postulats. Ainsi, Drazin et Van de Ven (1985), Gerdin et Greve (2004) ou Chenhall (2003) soulignent l'hétérogénéité des recherches dites contingentes sur la GB en ce qui concerne les postulats sur la variable dépendante et la variable

indépendante, c'est-à-dire le sens des liens de cause à effet entre les caractéristiques de la GB et la performance : pour certaines (par exemple, celle de Komarev, 2007), le niveau d'adéquation entre la GB et le contexte organisationnel doit être jugé par le niveau de performance organisationnel ou managérial qui lui est associé⁴⁶ ; pour d'autres (par exemple, celle de Sponem, 2004), les pratiques budgétaires sont des variables dépendantes, qu'il s'agit d'expliquer par des facteurs de contingence, avec comme postulat que ne survivent que les solutions performantes et que les managers n'adoptent des pratiques que si elles servent la performance ; cela revient donc à considérer la performance comme une variable indépendante⁴⁷.

Par ailleurs, un autre postulat porte sur le besoin ou pas de tenir compte de la cohérence entre les variables. On oppose ainsi l'approche cartésienne et l'approche par configuration, ou systémique (Gerdin et Greve, 2004 ; Miller, 1987 ; Miller et Friesen, 1984 ; Mintzberg, 1983)⁴⁸.

Indépendamment de ces deux types de postulats, les recherches contingentes en comptabilité présentent aussi une grande hétérogénéité en termes d'approches méthodologiques, que ce soit sur la nature des liens entre les variables, modulation ou médiation, (Chenhall, 2003 ; Drazin et Van de Ven, 1985 ; Gerdin et Greve, 2004 ; Luft et Shields, 2003), sur l'opérationnalisation des variables, notamment celle de performance (Chenhall, 2003 ; Otley, 1980), ou sur le niveau d'analyse (Chenhall, 2003 ; Luft et Shields, 2003).

Ces considérations suffiraient à elles seules à expliquer qu'un cadre général de la contingence en contrôle de gestion ne soit pas encore parvenu à émerger, les résultats des nombreuses recherches ne pouvant souvent pas être comparés faute de postulats et de choix méthodologiques communs.

Chapman (1997) souligne une autre explication : jusqu'aux travaux de Simons (1990), la plupart des recherches contingentes sur la comptabilité se sont intéressées à la nature de l'information comptable appropriée au contexte organisationnel mais pas à la manière dont cette information est utilisée en interne. En effet, Chapman observe qu'à l'exception de Simons (1990), les études ont considéré plus ou moins implicitement que les données comptables ne pouvaient être utilisées que d'une seule manière, à savoir comme critère d'évaluation de la performance au sens où le courant RAPM

⁴⁶ Dans ce cas, Drazin et Van de Ven (1985) parlent d'interaction.

⁴⁷ Selon Drazin et Van de Ven (1985), ce type de correspondance relève de la sélection et, selon Gerdin et Greve (2004), ne devrait pas être appelé contingence, mais congruence.

⁴⁸ L'approche cartésienne (ou linéaire) postule que la corrélation entre le contexte et les variables étudiées se présente sous forme d'un continuum qui permet aux organisations de fréquents petits changements d'une ou seulement quelques-unes des variables dépendantes étudiées, en fonction de seulement un ou quelques-uns des facteurs de contingence. L'approche configurationnelle considère que les relations de contingence ne peuvent être comprises que si de nombreuses variables dépendantes sont analysées simultanément car il existe une cohérence entre les variables ; on ne peut donc envisager qu'une variable change indépendamment des autres. Aussi, les organisations ne peuvent s'adapter au contexte que par des sauts importants pour passer d'une configuration à l'autre. Pour exemple, Komarev (2007) a utilisé dans un premier temps une approche cartésienne qui n'a pas produit de résultats plausibles, puis une approche configurationnelle qui a produit des résultats plus exploitables. Sponem (2004) a d'emblée choisi une approche configurationnelle des processus budgétaires, par laquelle il a défini des types budgétaires correspondant à un ensemble de pratiques ; en revanche, il a adopté une démarche cartésienne en ce qui concerne l'analyse des facteurs de contingence.

l'entend. Cette observation est convergente avec le constat que nous avons réalisé sur les pratiques budgétaires qui ressortaient comme les plus fréquemment étudiées de la revue de littérature de Chenhall (2003). Selon Chapman, cette ignorance d'éventuelles utilisations alternatives explique deux constats sur les recherches contingentes en comptabilité : 1) la GB est souvent considérée comme plus utile que ne le supposaient leurs hypothèses, car elle peut avoir des effets positifs avec d'autres utilisations que pour l'évaluation de performance ; 2) l'absence de convergence des résultats des recherches, car les organisations peuvent réagir à des facteurs de contingence identiques de manière différente en raison, non pas de la nature de l'information comptable, mais de diverses utilisations de cette information.

Cette diversité d'utilisations a également été mentionnée par Otley (1980), mais sous un angle encore plus intéressant à l'égard de notre problématique. Otley souligne en effet l'existence dans toute organisation de plusieurs dispositifs de contrôle, qui peuvent partiellement se substituer les uns aux autres et sont souvent également inter-reliés, et dont différentes combinaisons peuvent probablement donner des résultats équivalents. Il considère que le système d'information comptable doit être vu comme une composante du système d'information de gestion, qui fait lui-même partie du système de planification et de contrôle de gestion, qui est englobé dans un « *package* » encore plus large de contrôle organisationnel. Il pense qu'une organisation s'adapte aux contingences auxquelles elle est confrontée en combinant ces différents dispositifs dans une configuration appropriée dont elle espère une bonne performance. Il plaide donc pour une étude contingente, non pas du seul système d'information comptable, mais des configurations de contrôle organisationnel dont il ne constitue qu'une composante. De même, Chenhall (2003, p. 135) souligne qu'il faut veiller à ne pas assimiler trop vite l'utilisation, l'utilité, les bénéfices des systèmes de contrôle de gestion ou la satisfaction à leur égard à la performance organisationnelle : les personnes peuvent être obligées d'utiliser des outils (budgets entre autres) même s'ils ne les trouvent pas utiles. Ou encore, un dispositif de contrôle de gestion peut ne pas être perçu comme satisfaisant ou utile, alors que la performance organisationnelle est bonne grâce à d'autres dispositifs d'information, formels ou informels. Il faut donc veiller à ne pas étudier isolément certains aspects du système de contrôle de gestion, sans tenir compte de l'influence d'autres sources d'information.

Dans le prolongement de ces préconisations, nous soulignerons qu'une autre précaution importante nous semble devoir être respectée : centrer l'analyse sur les rôles plutôt que les pratiques budgétaires. Cette précaution, que nous n'avons trouvée mentionnée nulle part dans la littérature, nous semble en effet découler des quatre points suivants :

- la performance d'une organisation dépend au moins en partie de sa capacité à assurer les rôles de contrôle et d'information dont elle a besoin ;
- certains de ces rôles peuvent être indépendants des facteurs de contingence classiques ;

- certains rôles potentiels de la GB peuvent être assurés par d'autres dispositifs de contrôle ;
- les rôles et inconvénients budgétaires ne sont pas tous fortement conditionnés par les pratiques budgétaires ; c'est un point qui sera détaillé dans la section suivante.

Par conséquent, tout en restant dans une perspective fonctionnaliste, le fait de postuler que l'on peut juger de l'intérêt de pratiques budgétaires en fonction de leur niveau d'adoption par les organisations ou même du niveau de performance pour des facteurs contextuels donnés nous semble constituer un raccourci qui présente des failles en termes de raisonnement logique. Il ne peut en effet être exclu, non seulement qu'une entreprise soit performante parce que d'autres dispositifs de contrôle assurent des rôles que la GB ne joue pas (cf. préconisation précédente), mais aussi que la GB favorise la performance de l'organisation en raison de certains de ses rôles qui ne sont pas, ou pas totalement, conditionnés, ni par les pratiques, ni par le contexte organisationnel. Or, la plupart des recherches contingentes sur la GB s'intéressent aux pratiques et non pas aux rôles budgétaires (à cet égard, l'enquête d'Hansen et Van der Stede, 2004, fait figure d'exception).

Comme autre risque des recherches contingentes, Otley (1980) rappelle le caractère réciproque des influences entre les systèmes de contrôle et certains facteurs de contingence : la plupart des recherches contingentes considèrent que les systèmes de contrôle de gestion sont influencés par des variables contextuelles mais ignorent qu'ils peuvent également influencer certaines d'entre elles, comme par exemple la structure ou la stratégie.

Enfin, en termes de méthodes empiriques, plusieurs auteurs (Otley, 1980 ; Chapman, 1997 ; Langfield-Smith, 1997 ; Chenhall, 2003) préconisent d'enrichir les recherches contingentes par des études qualitatives pour explorer les champs non abordés par les études quantitatives et seulement ensuite d'utiliser des études quantitatives classiques pour tester les possibilités de généralisation.

Compte-tenu de ces nombreuses critiques, nous restons dubitative par rapport aux explications des pratiques par les recherches contingentes. Cependant, nous constatons aussi que toutes ces critiques pourraient être levées dans l'absolu par des méthodologies plus appropriées (à cet égard, remarquons que notre projet d'éclairer les relations entre la GB et d'autres dispositifs du contrôle organisationnel, bien qu'il ne s'inscrive pas dans une approche contingente, pourrait même constituer une base pour remédier à une des critiques). Par conséquent, si ces critiques peuvent en partie invalider les résultats des recherches contingentes, elles n'invalident pas pour autant son postulat fonctionnaliste, à savoir que le souhait de voir la GB exercer certains rôles précède le choix des pratiques.

1.3. Les autres recherches fonctionnalistes sur la GB

Chenhall (2003) souligne l'apport de recherches fonctionnalistes mais non contingentes à l'étude de l'adoption et de l'utilisation des systèmes de contrôle.

Ainsi, la théorie économique de l'agence, pour l'essentiel, étudie les effets des mécanismes d'incitation dans l'implication des individus ou agents par rapport aux buts organisationnels prescrits par les principaux. Elle a donc naturellement été mobilisée dans l'étude de la GB lorsque celle-ci est utilisée à des fins d'évaluation et/ou de rémunération, ainsi que nous l'avons déjà mentionné. Elle est ainsi à la base d'études sur le *slack* (par exemple, Dunk, 1993), les mesures de performance (par exemple, Bushman *et al* 1995), la participation budgétaire (par exemple, Shields et Young, 1993). Elle est cependant critiquée pour sa non prise en compte du contexte organisationnel mais aussi, comme la théorie de la contingence, pour son ignorance d'autres mécanismes de contrôle. Cependant, à l'égard de la question qui nous occupe ici, elle n'apporte aucun éclairage, puisqu'elle n'explique pas la diversité des pratiques mais étudie seulement les conséquences de cette diversité sur les rôles (nous l'avons d'ailleurs mentionnée à ce titre dans la présentation des rôles au chapitre 1).

La théorie psychologique, quant à elle, a été mobilisée pour étudier les effets de caractéristiques individuelles telles que la personnalité ou les styles cognitifs sur les réactions des personnes aux dispositifs de contrôle de gestion et ce, parfois dans la cadre du courant RAPM (par exemple, Chenhall et Morris, 1991 ; Libby, 1999 ; Nouri et Parker, 1998 ; Ross, 1994) ou, plus largement, de recherches contingentes (par exemple, Fisher, 1996 ; Govindarajan, 1988 ; Govindarajan et Gupta, 1984). Ainsi, des caractéristiques individuelles telles que le siège psychologique de contrôle (*locus of control*), la tolérance à l'ambiguïté, la propension à traiter de manière plus ou moins analytique les informations, la réaction à l'autorité, l'individualisme *versus* l'esprit collectif, etc. peuvent influencer l'implication, les sentiments de confiance ou de justice des individus à l'égard de l'organisation et, de ce fait, avoir aussi des répercussions sur la manière dont ils réagissent aux dispositifs de contrôle et d'information. C'est d'ailleurs sur des tendances à l'égard de caractéristiques de personnalité au niveau des pays que sont fondées les études contingentes sur les liens entre la culture nationale et les dispositifs de contrôle (Hofstede, 1984). Cependant, comme notre niveau d'analyse se situe au niveau des organisations en général et pas d'une organisation en particulier, susceptible de regrouper des individus ayant des caractéristiques psychologiques spécifiques, cette théorie ne présente pas de réel intérêt pour nous. Quant à l'influence de la culture nationale, elle est neutralisée dans notre étude qui porte uniquement sur des entreprises implantées en France.

Mentionnons enfin l'économie comportementale (ou théorie comportementale), qui s'intéresse à la manière dont les individus, et plus particulièrement les managers, prennent des décisions. Ce courant, issu de l'école de Carnegie (Cyert et March, 1963, March et Simon, 1958) ou de la psychologie de la prise de décision (Kahneman et Tversky, 1984), souligne les limitations cognitives ou la rationalité limitée des individus dans leurs prises de décision. Les managers peuvent donc réaliser des choix qui visent à servir la performance de l'organisation, mais ne la servent pas dans les faits. L'existence de ces choix, qui peuvent finalement n'être fonctionnalistes qu'en intention, constitue un argument

contre les recherches contingentes qui considèrent la performance comme une variable indépendante (cf. § 1.2.). Ce courant de recherche se situe donc à l'intersection des démarches fonctionnalistes et non fonctionnalistes. Il peut présenter pour nous un intérêt car la rationalité limitée des managers peut expliquer des choix de pratiques susceptibles d'avoir des conséquences sur les rôles budgétaires. De fait, les thèses de Komarev (2007), Sponem (2004), Zrihen (2002) intègrent des caractéristiques des dirigeants pour expliquer certaines caractéristiques ou évolutions de la GB.

2. Les approches non fonctionnalistes des pratiques budgétaires

Notre présentation de recherches fonctionnalistes sur la GB montre que certaines d'entre elles tiennent néanmoins compte de déterminants non purement fonctionnalistes ; outre les caractéristiques des dirigeants, Sponem (2004) retient ainsi des facteurs qui appartiennent au contexte institutionnel (cotation en bourse, appartenance à un groupe). Ces facteurs de contingence (ou « déterminants » dans la terminologie de Sponem) suggèrent que les pratiques budgétaires peuvent être adoptées au regard de rationalités diverses mais autres que l'optimisation de la performance économique. Cela fait écho plus généralement à la relation équivoque entre rôles et pratiques comptables mentionnée par Burchell *et al* (1980). En dehors de la poursuite des buts organisationnels, ce sont en effet majoritairement des raisons politiques ou institutionnelles qui peuvent orienter les choix des managers quant aux caractéristiques des systèmes de contrôle de gestion (Burchell *et al*, 1980 ; Chenhall, 2003). Ainsi, les recherches non fonctionnalistes correspondent à une approche plus sociologique, où la GB est utilisée pour servir les intérêts de groupes d'individus, une cohérence psychologique (ou rationalité cognitive) pour les acteurs ou encore pour accroître la légitimité de l'organisation et/ou obtenir des ressources externes, en se conformant à des attentes externes ou à des normes qui ont acquis le caractère « d'institutions » (cf. chapitre 1). Ces considérations nous amènent à nous interroger sur la conception non fonctionnaliste des pratiques budgétaires et de leur relation avec les rôles budgétaires. En revanche, notre propos n'est en aucun cas d'essayer d'enrichir la recherche sur les motifs non fonctionnalistes d'utilisation de la GB. Il ne s'agit pas donc pas ici de réaliser une présentation approfondie des recherches sur ce type de « rôles » budgétaires.

Baxter et Chua (2003) proposent une revue de la littérature sur les recherches alternatives en contrôle de gestion, regroupées en sept courants. Ces courants, bien que très divers, ont en commun le rejet du postulat de systèmes de contrôle de gestion conçus exclusivement pour servir les buts organisationnels et proposent à la place diverses rationalités qui ne sont pas, ou tout plus vaguement, liées à la poursuite des buts organisationnels. Nous avons extrait de la revue de littérature de Baxter et Chua deux idées-forces plus particulièrement intéressantes pour nous : le caractère routinier des pratiques et leur façonnage par des attentes externes.

2.1. Le caractère routinier des pratiques

Le processus budgétaire peut être considéré comme un mécanisme bureaucratique⁴⁹. Merton (1965) considère que la bureaucratie conduit les salariés à rejeter tout élément interne ou externe qui remettrait en cause les règles. Cela est dû à la dépersonnalisation du fonctionnement bureaucratique, qui amène les individus à se chercher une identité, une légitimité, une sécurité et un pouvoir dans le respect des règles en elles-mêmes. De ce fait, ils transforment les règles en buts finals.

La théorie de la structuration, issue des travaux de Giddens, considère que le caractère routinisé d'une part importante du comportement humain explique la reproduction de structures données à travers le temps et l'espace et que, réciproquement, les règles sociales continuent à structurer les actions longtemps après que les interactions nécessaires à l'apparition des pratiques aient cessé. Ainsi, en ce qui concerne la GB, les pratiques budgétaires pourraient constituer des « structures » qui s'expliquent par le comportement routinisé des acteurs et qui perdurent au-delà du moment où elles ont pu être adoptées pour servir des rôles budgétaires.

Par rapport à la théorie de la structuration, Burns et Scapens (2000) ajoutent un niveau supplémentaire de stabilisation de la GB : celui des institutions⁵⁰. Ils distinguent un processus de routinisation, relativement local et pouvant être propre à une organisation en particulier, et un processus d'institutionnalisation, plus général et externe à l'organisation. Les auteurs voient la comptabilité de gestion d'une organisation comme un ensemble de règles et de routines. Les règles établissent formellement la manière dont les choses doivent être faites au sein de l'organisation (par exemple, un manuel de procédures budgétaires). Lorsque des groupes d'individus acceptent et suivent de manière répétée les règles, leur comportement devient automatique, se fonde sur une connaissance tacite de ce qu'il faut faire et crée ainsi des routines. Les routines correspondent à la manière dont les choses sont réellement faites, les schémas de pensée et d'action habituellement adoptés par un groupe ou l'ensemble des membres d'une organisation. Les pratiques budgétaires constituent un exemple de routines organisationnelles. La relation entre règles et routines peut être inverse : au lieu que les routines émergent suite à l'application répétée de règles préalablement établies, les routines peuvent aussi, en l'absence de règles initiales, finir par être formalisées sous forme de règles. Les routines peuvent également ne pas correspondre à la stricte application des règles ; en effet, lors du processus de routinisation, un groupe peut d'un commun accord de ses membres s'écarter légèrement des règles. Un décalage peut ainsi apparaître entre les prescriptions et les actions. Ce n'est que lorsque le décalage devient trop important qu'une recherche de remise en cohérence entre règles et pratiques est engagée. Ainsi, les règles évoluent de manière discontinue, alors que les pratiques évoluent de

⁴⁹ Noter que le mot bureaucratique n'a ici aucun sens péjoratif mais désigne une forme d'organisation obéissant à une rationalité procédurale.

⁵⁰ L'approche institutionnaliste mobilisée par Burns et Scapens est celle de la « vieille économie institutionnelle » (old institutional economics, OIE).

manière progressive. Par ailleurs, les règles et les routines sont situées dans leur contexte historique spécifique, qui peut correspondre à une organisation sur une période donnée. Elles sont elles-mêmes régies ou orientées par des institutions qui, en revanche, sont dissociées d'un contexte particulier et, à ce titre, ont plus de prévalence et de prémanence. Les institutions correspondent aux conceptions prises pour acquis, qui, à travers les règles et les routines, façonnent les actions. Les institutions sont les structures (valeurs, significations, pouvoirs, principes) totalement intégrées par les membres de groupes sociaux particuliers, et qui définissent les relations entre-eux, et les activités de ceux-ci. Mais réciproquement, ces institutions sont le produit des actions, sont socialement construites, et peuvent évoluer lentement⁵¹. Les routines et les règles servent de médiation entre les institutions et les actions et vont aussi véhiculer les évolutions progressives des actions pour finir par faire évoluer de manière plus discontinue les institutions.

Nous retiendrons que, plus largement qu'au titre de la théorie de la structuration et de l'approche institutionnelle, la recherche alternative conteste l'idée qu'un changement comptable puisse être finalisé, prévisible, soigneusement mis en œuvre. La comptabilité est presque antinomique du changement, car elle crée de la routine et elle perpétue des croyances et des significations qui créent de la stabilité. Cependant, le changement comptable est possible, mais il découle alors de modifications dans le réseau des conditions économiques, socioculturelles ou politiques. Ce ne sont donc pas les vertus techniques d'un outil comptable qui expliquent son adoption, son évolution ou son maintien (Baxter et Chua, 2003).

C'est également parce que Otley (1980), Ferreira et Otley (2009) partent d'une hypothèse de persistance des pratiques de contrôle (sans chercher à en expliquer les mécanismes) qu'ils préconisent de considérer le contrôle organisationnel comme un « package » plus que comme un système cohérent : « *[les packages de contrôle] tendent à être composés d'un ensemble d'éléments lâchement couplés. Ceux-ci ont souvent été conçus et mis en place par différentes personnes, dans différentes parties de l'organisation, à différentes périodes. Leurs interactions émergent plus souvent qu'elles ne sont planifiées* » (Ferreira et Otley, 2009, p 276). Ils indiquent également que cette conception du contrôle organisationnel implique qu'il peut exister « *des différences considérables entre les pratiques aux différents niveaux hiérarchiques* » (p. 276), ce qui nous conforte dans l'intérêt d'étudier les pratiques en distinguant les niveaux hiérarchiques.

En ce qui concerne plus précisément notre problématique et notre interrogation sur l'origine du lien entre pratiques et rôles budgétaires, nous retiendrons que les pratiques budgétaires peuvent correspondre à des routines instaurant une forme d'inertie et conditionnant dans une certaine mesure

⁵¹ Pour aider à comprendre la relation entre institutions et actions, Burns et Scapens s'appuient sur l'image suivante : les institutions sont aux actions ce qu'une langue est à la manière de parler des gens : la langue structure et codifie la manière de parler mais évolue aussi avec la manière de parler.

les rôles de la GB. Ce constat vient donc modérer la conception fonctionnaliste d'une GB à laquelle on assignerait des rôles servant la poursuite des buts organisationnels et dont découlerait l'adoption des pratiques. Les pratiques peuvent également différer selon les niveaux hiérarchiques. Enfin, les pratiques sont d'autant plus porteuses d'inertie lorsqu'elles sont encastrées dans des « institutions », c'est-à-dire des conceptions encore plus profondément ancrées car partagées au-delà de l'organisation. Le concept d'institution nous amène ainsi à nous interroger sur les influences externes à l'organisation.

2.2. Des pratiques servant des rationalités externes

Entre autres motifs d'adoption, de maintien ou d'évolution de la GB, les perspectives néo-institutionnelle, foucauldienne et radicale (ou marxiste) considèrent que les systèmes de contrôle de gestion peuvent servir des rationalités externes à l'organisation.

Pour les néo-institutionnalistes, ces rationalités externes correspondent à des attentes (caractérisées par des règles, pratiques, symboles, croyances et demandes normatives) du contexte institutionnel dans lequel l'organisation s'insère et peuvent ainsi constituer une forme de contingence, que nous qualifierons de « contingence élargie », à l'égard de la GB et de ses pratiques ; la GB tend alors à devenir une norme sociale (« une institution ») dans le champ institutionnel de l'organisation et certaines de ses pratiques peuvent être adoptées pour se conformer aux attentes de telle ou telle partie prenante externe (voir la notion d'isomorphisme présentée au chapitre 1, section 2) ; c'est ce que tend à montrer l'enquête de Sponem (2004).

Pour les foucauldien, les rationalités sont externes à l'organisation en tant qu'entité ayant ses fonctions et buts propres mais peuvent cependant provenir d'acteurs ou groupes internes à l'organisation ; ces derniers utilisent les systèmes de contrôle de gestion et leur maîtrise du savoir qui y est associé comme des instruments de pouvoir. Pour autant, ce pouvoir n'est pas forcément intentionnel et reste relativement diffus ; il peut même correspondre à une démarche utilitaire cherchant à servir un besoin économique (Martucelli, 1999).

C'est une des différences principales avec l'approche radicale ou marxiste qui postule que les systèmes de contrôle de gestion véhiculent une idéologie managériale capitaliste, contribuant ainsi à perpétuer des inégalités sociales. L'approche radicale ou marxiste s'intéresse donc à la portée sociétale et non pas organisationnelle des systèmes de contrôle et c'est pourquoi nous choisissons de l'exclure de notre réflexion.

Restent donc dans le champ de notre réflexion les approches foucauldienne et institutionnelle. L'approche foucauldienne nous semble moins pertinente que l'approche institutionnelle à l'égard de

notre interrogation sur les liens entre les pratiques et les rôles fonctionnalistes de la GB pouvant influencer la perception du niveau de centralité de la GB. En effet, elle peut constituer une explication au maintien de la GB et de ses pratiques dans les organisations pour ses rôles non fonctionnalistes, mais nous semble moins susceptible que la théorie institutionnelle d'orienter les pratiques budgétaires, d'expliquer l'utilisation de telle ou telle pratique budgétaire en particulier. La catégorisation des grandes fonctions budgétaires par Burchell *et al* (1980) peut éclairer la réflexion sur ce point. Elle repose en effet sur une contingence à l'égard de deux types d'incertitude et suggère des pistes sur l'objet de la contingence : uniquement les grandes fonctions de la GB ou également les pratiques budgétaires.

Tableau 27 : Incertitude, prise de décision et rôles de la pratique comptable, repris de Burchell *et al* (1980)

		Incertitude sur les objectifs	
		Faible	Elevée
Incertitude sur les liens de cause à effet (qui déterminent les conséquences des actions)	Faible	Machines à répondre	Machines pour s'armer, se défendre
	Elevée	Machines à répondre ou machines à apprendre	Machines à rationaliser

On peut tenter de rapprocher les quatre grandes fonctions budgétaires de cette matrice de certains rôles budgétaires que nous avons déjà présentés mais avec des appellations différentes :

La comptabilité est utilisée comme machine à répondre en cas de certitude sur les objectifs organisationnels et sur les actions à mener pour les satisfaire ; ce cas de figure correspond donc à ce que Simons appelle une utilisation diagnostique de la GB ou d'autres une utilisation de la GB comme contrôle des résultats ; elle consiste à décliner une stratégie dont on pense qu'elle est tout-à-fait pertinente pour assurer la performance de l'organisation.

La comptabilité peut être utilisée comme machine à apprendre lorsqu'en dépit d'objectifs organisationnels clairs, il existe une incertitude sur la manière de les atteindre⁵² ; dans ce cas, la comptabilité (ou la GB) doit permettre d'explorer les problèmes et les solutions intuitives ou de bon sens envisagées pour y répondre. Il pourrait être tentant d'assimiler cette fonction à une utilisation interactive de la GB visant, selon Simons, à susciter des stratégies émergentes (qu'on peut assimiler à des solutions intuitives ou de bon sens) face à des incertitudes stratégiques (c'est-à-dire une incertitude sur la stratégie à mettre en œuvre pour satisfaire les objectifs organisationnels). Cependant, ce que Burchell *et al* disent d'une utilisation de la comptabilité comme une machine à apprendre diffère de la caractérisation par Simons d'une utilisation interactive. En effet, selon Burchell *et al*, la comptabilité est utilisée comme une machine à apprendre lorsqu'elle permet de réaliser des analyses *ad hoc*, des simulations ou des analyses de sensibilité à partir des diverses solutions intuitivement

⁵² Burchell *et al* mentionnent que la comptabilité peut également être utilisée dans ce type de situations comme une machine à répondre si elle est suffisamment sophistiquée pour proposer des modèles calculatoires avancés tels que des modèles d'optimisation ou d'analyse des probabilités et des risques.

envisagées, alors qu'une utilisation interactive se caractérise par une forte implication du dirigeant dans la GB à travers une forte interaction avec ses subordonnés ; la transposition de la conception de la GB comme machine à apprendre dans les fonctions de la GB évoquées jusqu'à présent nous apparaît donc malaisée et il nous apparaît difficile de se prononcer sur l'objet de la contingence : uniquement la fonction de la GB ou aussi ses pratiques.

La comptabilité est utilisée comme machine à s'armer ou se défendre (*ammunition machine*) lorsqu'il n'existe pas d'objectifs organisationnels suffisamment clairs ou partagés par l'ensemble des acteurs mais que les liens de cause à effet sont cependant assez bien maîtrisés. Dans ce cas, la comptabilité fait l'objet d'enjeux politiques au sens où des coalitions aux intérêts particuliers peuvent chercher à s'en servir à leur profit. Les systèmes comptables sont alors susceptibles d'avoir surtout de l'influence par le fait qu'ils peuvent rendre certaines actions et leurs conséquences visibles, surtout pour le top management. On voit que cette description correspond d'assez près à la conception foucauldienne de la GB comme instrument de pouvoir. Nous en déduisons que la contingence s'exerce alors prioritairement sur les fonctions de la GB (les enjeux de pouvoir prennent le dessus sur les considérations fonctionnalistes) et qu'alors, les facteurs de contingence autres que l'incertitude (qu'ils soient techniques ou pas) ont peu d'influence sur les rôles fonctionnalistes et sur les pratiques. Le maintien des rapports de pouvoir peut même se traduire éventuellement par une forme d'inertie des pratiques.

La comptabilité est utilisée comme une machine à rationaliser en cas d'incertitude à la fois sur les objectifs et sur les liens entre causes et effets, donc en cas d'ambiguïté et de complexité des processus organisationnels. Dans ces situations, le besoin d'avoir une compréhension de l'émergence de l'action offrant une apparente cohérence avec l'expression formelle des buts organisationnels est particulièrement prononcé, et encore plus quand des intérêts externes dominants sont en jeu. Les systèmes comptables peuvent alors servir de médiation entre des intérêts divergents pour légitimer et justifier des positions et, par-dessus tout, pour créer une structure symbolique pour le discours et l'action. On voit que cette description est très proche de la conception néo-institutionnelle de la GB, où celle-ci a un caractère rituel et légitimant. On peut alors envisager une contingence s'exerçant sur les pratiques, mais surtout en fonction de l'environnement institutionnel (quelles sont les attentes ou normes de cet environnement en matière de GB ?).

Approfondissons justement la conception néo-institutionnelle, pour mieux comprendre ce qu'elle peut supposer de contingence élargie des pratiques budgétaires, ainsi que le suggèrent les résultats de Sponem. Meyer et Rowan (1977) considèrent que les organisations évoluant dans des environnements très institutionnalisés cherchent à acquérir de la légitimité en adoptant des règles cérémonielles ou « structures formelles » standardisées. Ces structures formelles sont pourtant souvent contraires aux

mécanismes de contrôle et de coordination qui leur permettraient d'être efficaces. Pour résoudre cette contradiction, les organisations utilisent trois procédés liés : le découplage des subdivisions (entre elles et de l'activité), l'utilisation de rituels attestant de la bonne foi et incitant à la confiance et l'évitement des mécanismes de contrôle et d'évaluation effective. Le découplage correspond à une différence entre les pratiques affichées à l'extérieur et les pratiques internes réelles. Il se produit par le biais d'une délégation par le siège de la gestion des activités et subdivisions à la totale discrétion de leurs managers, crédités de professionnalisme. Le siège renonce à toute intégration de ses subdivisions et à toute ingérence dans leur gestion. Ce faisant, le siège laisse les subdivisions trouver des réponses variées et si possibles adaptées à leurs problèmes pratiques et techniques spécifiques. Ces réponses doivent reposer sur des mécanismes informels (notamment les échanges interpersonnels) car elles ne sont souvent pas conformes aux règles et structures institutionnalisées qui confèrent une légitimité interne et externe à l'organisation. Pour ne pas être confronté à cette contradiction, sauver la face et ne pas mettre non plus les subdivisions en porte-à-faux, le siège formule les buts organisationnels de manière vague et ambiguë et utilise des processus cérémoniels de contrôle et d'évaluation des subdivisions, en évitant toute évaluation et tout contrôle effectifs. L'utilisation des règles et structures formelles et standardisées n'est donc que de façade mais la totale délégation (qui permet un découplage entre pratiques affichées et pratiques réelles) et l'absence d'évaluation effective permettent néanmoins de donner à penser que l'organisation et ses membres sont de bonne foi et dignes de confiance, en somme, de légitimer la gestion de l'organisation, aussi bien en interne qu'en externe. Les chercheurs néo-institutionnalistes en comptabilité considèrent que la GB peut typiquement constituer une règle ou une structure formelle et institutionnalisée permettant de conférer de la légitimité aux organisations. Mais cette utilisation de la GB peut alors devenir conflictuelle avec son utilisation à des fins d'efficacité. La GB peut dès lors faire l'objet d'un découplage, à travers une double utilisation : une utilisation cérémonielle, officielle et légitimante par le siège et une utilisation officieuse de contrôle des opérations à des fins d'efficacité au sein des subdivisions.

L'étude de cas de Fernandez-Revuelta Perez et Robson (1999) en fournit une illustration et témoigne aussi de l'hypocrisie organisationnelle que cela peut générer : le siège impose à une de ses subdivisions des objectifs budgétaires irréalistes alors que celle-ci a introduit la participation budgétaire pour légitimer le processus budgétaire en interne et vis-à-vis du siège. La subdivision se retrouve alors avec deux budgets : un budget officiel vis-à-vis du siège, inatteignable et non diffusé en interne, et un budget interne officieux, moins ambitieux bien que lui-même déjà irréaliste pour tenter de s'approcher des attentes implicites du siège. En cours d'année, le siège semble ensuite ignorer les inévitables écarts budgétaires et continue à n'attacher d'importance qu'à la progression d'année en année des prévisions budgétaires. Le découplage budgétaire est donc ici double : il porte à la fois sur le processus budgétaire (participatif au sein de la division et autoritaire de la part du siège) et sur le

niveau des objectifs budgétaires (encore plus élevé vis-à-vis du siège qu'en interne). Le simulacre de suivi des résultats permet de faire perdurer le découplage.

Dambrin *et al* (2007) fournissent un exemple plus large de découplage d'un système de contrôle organisationnel. Une entreprise pharmaceutique soumise à une érosion de son bénéfice passe d'une logique d'innovation à une logique marketing et de rentabilité, afin de mieux satisfaire ses actionnaires et obtenir de l'Etat des autorisations de mise sur le marché. Cette nouvelle logique qui fonde la communication institutionnelle n'est cependant pas déclinée à tous les niveaux de l'organisation, en raison de résistances culturelles, soutenues par des rapports de pouvoir interne.

L'étude de cas d'Abernathy et Chua (1996) montre que la réponse aux pressions externes 1) dépend d'un choix stratégique de l'organisation de plus ou moins s'y conformer 2) qu'elle porte sur le *package* de contrôle organisationnel. Sur ce dernier point, leur étude de cas montre que le système comptable de contrôle n'est pas, parmi les différents dispositifs du contrôle organisationnel, celui qui est obligatoirement retenu pour répondre aux attentes externes. Le fait que la GB soit utilisée pour répondre à des attentes externes dépend donc d'un double choix : celui portant sur le niveau de conformation aux attentes et celui portant sur l'outil du contrôle organisationnel le plus à même, grâce notamment à sa visibilité ou son importance pour l'organisation, d'intégrer les attentes externes.

Néanmoins, la possibilité d'un découplage nous incite à analyser les pratiques budgétaires à deux niveaux, au niveau du siège et en interne aux subdivisions, pour voir si elles diffèrent. Elle incite également à s'intéresser particulièrement à l'attention portée par la hiérarchie, réelle ou seulement de façade, aux écarts budgétaires et à leur utilisation pour l'évaluation.

Conclusion de la section 2

Dans cette section, nous avons questionné la diversité des pratiques. Plus précisément, nous avons cherché à savoir ce qui, d'après la littérature, permettrait de l'expliquer et ainsi d'éclairer l'origine du lien entre les pratiques et les rôles budgétaires fonctionnalistes (ou du moins, les rôles perceptibles et énonçables par les acteurs). La question à laquelle nous avons cherché des réponses dans la littérature peut être représentée ainsi :

Souhait de rôles budgétaires fonctionnalistes → choix des pratiques

ou

Pratiques utilisées pour des motifs autres budgétaires → rôles budgétaires fonctionnalistes exercés ?

La première relation s'inscrit dans une conception fonctionnaliste et la seconde dans une conception non fonctionnaliste.

Chapitre 2 : Les pratiques budgétaires : caractérisation, diversité et liens avec les rôles

La conception fonctionnaliste de la GB est principalement représentée par le courant de la contingence. Ce volumineux courant de recherche a été le premier à tenter d'analyser la diversité des processus budgétaires et ses effets (sur le niveau de satisfaction à l'égard de la GB ou sur la performance). Plus précisément, l'approche contingente classique fait l'une ou l'autre des deux hypothèses suivantes :

- 1) la performance économique requiert l'adoption de pratiques budgétaires servant des rôles jugés pertinents compte-tenu du contexte organisationnel, caractérisé par un ensemble de facteurs de contingence. Cette hypothèse peut être schématisée comme suit :

Contexte organisationnel ➡ *Souhait de rôles fonctionnalistes* ➡ *Adoption de pratiques*

- 2) la performance économique requiert des rôles qui demandent des pratiques différentes selon les contextes. Cette hypothèse peut être schématisée comme suit :

Souhait de rôles fonctionnalistes ➡ *Adoption de pratiques*
 ↑
Contexte organisationnel

Dans les deux hypothèses, l'origine du lien entre rôles et pratiques revient aux rôles. Or, il s'avère que ce courant de recherche présente de nombreux biais et limites.

La première critique faite aux recherches contingentes et leur absence de convergence et, en définitive, leur faible pouvoir explicatif. La grande hétérogénéité de ces recherches en termes de méthodologie et de nature et caractérisation des variables étudiées, tant dépendantes qu'indépendantes, a souvent été pointée comme une cause majeure de l'absence d'émergence d'un cadre global de la contingence de la GB en dépit du volume de recherches menées.

En outre, la plupart des études contingentes sur la GB se sont intéressées à ses pratiques, pas à ses rôles, et, qui plus est, à des pratiques s'inscrivant souvent dans le courant RAPM, qui s'intéresse aux seuls rôles managériaux de la GB. La plupart des recherches contingentes peuvent donc être schématisées ainsi :

Contexte ➡ *Adoption de pratiques (relevant souvent du courant RAPM)*

Or, cela implique deux biais :

- le fait de s'intéresser à la contingence des pratiques, pas des rôles, ignore le fait que l'utilisation et l'utilité de la GB peuvent être liées à des rôles qui ne sont pas tous, ou pas tous fortement, conditionnés par les pratiques et qui peuvent néanmoins être sujets à contingence ;
- les rôles managériaux concernés par les pratiques étudiées dans le courant RAPM ne sont pas les seuls à être conditionnés par les pratiques.

Il serait donc pertinent de tenir compte plus souvent de la médiation des rôles entre les pratiques et le contexte organisationnel.

Par ailleurs, il peut exister des contradictions entre les différents facteurs de contingence quant aux rôles budgétaires adaptés et donc, des « injonctions » du contexte inconciliables en matière de rôles et/ou de pratiques ; ces contradictions peuvent amener les organisations à réaliser des arbitrages ou des compromis dans le choix des pratiques et/ou rôles budgétaires (Hansen et Van der Stede, 2004 ; Komarev, 2007), ce qui brouille la compréhension des relations de contingence.

Les rôles pertinents au regard du contexte organisationnel peuvent aussi être pour certains exercés par d'autres dispositifs que la GB (notion de *package* de contrôle organisationnel) ; il n'est donc pas pertinent d'assimiler la contingence du système de contrôle dans son ensemble à la contingence de la GB (Chenhall, 2003 ; Otley, 1980). Komarev (2007) essaie de tenir compte, d'un point de vue méthodologique, de ce risque.

Les considérations ci-dessus constituent des biais assez rarement pris en compte dans les recherches contingentes fonctionnalistes et qui obèrent donc la validité de leurs résultats. Cependant, dans l'absolu, des solutions méthodologiques pourraient y remédier. Ces différentes critiques font donc que les résultats des recherches contingentes sur la GB sont peu exploitables, mais n'invalident pas pour autant leur hypothèse selon laquelle le choix des rôles précède celui des pratiques. Nous avons donc cherché dans la littérature non fonctionnaliste ce qui pourrait, par rapport à notre question sur l'origine du lien entre pratiques et rôles, invalider l'hypothèse fonctionnaliste de la contingence. Nous avons trouvé dans cette littérature deux principaux arguments contre l'hypothèse fonctionnaliste pouvant concerner la relation entre rôles et pratiques.

Tout d'abord, les pratiques budgétaires peuvent constituer des routines, constituer un phénomène organisationnel autonome, du moins pendant un certain temps (selon la théorie de la structuration ou encore l'approche institutionnelle de Burns et Scapens, 2000). Elles instaurent ainsi une inertie qui contraint la nature et l'intensité des différents rôles budgétaires.

La combinaison du caractère naturellement persistant des pratiques avec la recherche d'une rationalité fonctionnaliste venant de différents dirigeants, à différentes périodes et en différents endroits de l'organisation peut se traduire par une absence de cohérence d'ensemble du contrôle organisationnel (Ferreira et Otley, 2009).

Par ailleurs, la GB a aussi des rôles non fonctionnalistes, qui peuvent avoir leur propre contingence, mais avec des facteurs très différents des facteurs de contingence fonctionnaliste (Burchell *et al*, 1980). Ces rôles non fonctionnalistes peuvent néanmoins avoir aussi une incidence sur les pratiques. Ainsi, pour la théorie institutionnelle, la recherche de soutien et de légitimité externes peut amener à un découplage des pratiques budgétaires (notamment à une utilisation rituelle et seulement de façade de la GB pour l'évaluation de performance de la part des plus hauts niveaux hiérarchiques). Les

facteurs de contingence sont alors les attentes externes, « institutionnalisées », de parties prenantes dont l'organisation dépend. L'étude de Sponem (2004) tend à montrer que ce type de contingence, que nous avons appelée « contingence élargie », a plus d'influence sur les pratiques budgétaires que les facteurs de contingence techniques classiques.

Enfin, certains rôles budgétaires sont non fonctionnalistes et peu contingents (mythe de rationalité, maintien des rapports de pouvoir, domination idéologique). Ils peuvent cependant être à l'origine de pratiques budgétaires.

On peut alors schématiser les conséquences de l'existence de rôles non fonctionnalistes sur les pratiques et les rôles fonctionnalistes de la manière suivante :

(Facteurs de contingence non traditionnels) ➡ Rôles non fonctionnalistes ➡ Pratiques budgétaires ➡ Rôles fonctionnalistes

Cette hypothèse non fonctionnaliste nous paraît également tout à fait plausible. Par conséquent, face à, d'une part, des recherches contingentes certes peu convergentes et au faible pouvoir explicatif mais peut-être en raison non pas d'une invalidité de leur hypothèse mais de biais pouvant être résolus grâce à des méthodologies adaptées et, d'autre part, une hypothèse non fonctionnaliste plausible, nous avons décidé de considérer pour notre recherche que les deux pouvaient exister, peut-être selon les rôles, les pratiques ou les contextes.

De ce fait, et compte-tenu de notre problématique, nous chercherons à explorer les relations entre rôles budgétaires fonctionnalistes et pratiques budgétaires sous l'angle de la question suivante : *quels sont les rôles qui semblent favorisés par des pratiques et, dans ce cas, par quelles pratiques ?* Cette analyse ne suppose pas de sens unique à la relation entre pratiques et rôles : elle n'exclut, ni que le choix des rôles précède celui des pratiques, ni que les rôles puissent découler de pratiques préexistantes. Cette approche n'exclut pas non plus qu'il puisse exister une contingence entre des facteurs contextuels et les systèmes de contrôle organisationnel, voire directement entre ces facteurs contextuels et la GB, ni que certaines pratiques ou certains rôles puissent échapper à toute contingence, mais ce n'est pas ce que nous chercherons à analyser.

Par ailleurs, les pratiques pouvant varier selon le niveau d'analyse, siège-groupe ou subdivision-filiales, nous choisissons également d'analyser les pratiques budgétaires à chaque fois que possible aux deux niveaux.

Section 3. Une diversité de pratiques conditionnant les rôles

En dehors du courant RAPM et de la théorie de l'agence appliquée à la GB, qui ont étudié les liens entre seulement certaines dimensions des pratiques et les rôles managériaux de la GB, les recherches plus générales sur les liens entre pratiques et rôles ont été pendant longtemps peu nombreuses. Cependant, depuis quinze ans, quelques recherches ont comblé cette lacune. Elles font état de la diversité des pratiques. Cette diversité semble conditionner au moins en partie les rôles et les inconvénients budgétaires, qui, eux-mêmes, influencent la valeur perçue de la GB (ou satisfaction à son égard). Nous avons déjà mentionné les travaux de Simons, qui a défini les concepts d'utilisation diagnostique et d'utilisation interactive et qui les associe respectivement aux rôles de déclinaison et d'émergence de la stratégie. Nous présentons ici les enquêtes récentes sur les liens entre pratiques et rôles budgétaires, puis nous les rapprochons des statistiques sur les pratiques françaises (cf. section 1).

1. Les recherches sur les liens entre les pratiques et les rôles budgétaires

Hansen et Van der Stede (2004) analysent notamment les liens de quatre rôles budgétaires, qu'ils appellent raisons d'utiliser les budgets, avec six caractéristiques en termes de pratiques budgétaires. Ils analysent plus précisément, d'une part l'intensité des rôles en fonction des pratiques, d'autre part l'impact des pratiques sur les rôles. Nous résumons ces liens dans le tableau 28 ci-dessous⁵³.

Tableau 28 : Synthèse des liens entre pratiques et rôles budgétaires mis en évidence par Hansen et Van der Stede (2004)

Pratiques	Rôles	Planification opérationnelle	Evaluation de performance	Communication des buts	Formation de la stratégie
Accent mis par la hiérarchie sur le respect du budget			Lien positif	Lien positif	Lien positif
Participation budgétaire			Lien positif		
Niveau de difficulté des objectifs				Lien négatif	Lien négatif
Nombre d'itérations	Lien négatif		Lien négatif		
Utilisation de rolling forecasts	Lien positif		Lien négatif		
Lien du budget avec la stratégie				Lien positif	Lien positif

On constate que le rôle de communication des buts (qui correspondrait au rôle de déclinaison de la stratégie présenté au chapitre 1) et celui de formation de la stratégie (qui correspondrait au rôle d'émergence de la stratégie) apparaissent dans cette enquête comme influencés par les mêmes pratiques et dans le même sens : positivement par le lien entre le budget et la stratégie et, dans une moindre mesure, par l'accent mis sur le budget, et négativement par le niveau de difficulté des

⁵³ Nous mentionnons des liens en caractères gras lorsqu'ils apparaissent dans les deux types d'analyse, en caractères normaux uniquement dans le premier type d'analyse et en caractères italiques uniquement dans le second type d'analyse

objectifs. Cette enquête semble donc aller à l'encontre de la conception de Simons, pour qui la déclinaison de la stratégie et l'émergence de la stratégie sont favorisées par des pratiques budgétaires différentes, associées respectivement à une utilisation diagnostique et à une utilisation interactive⁵⁴. En ce qui concerne le rôle de prévision opérationnelle, l'enquête converge avec les résultats d'Ekholm et Wallin (2000) sur l'influence positive des *rolling forecasts* mais met également en lumière l'influence négative de nombreuses itérations ; sur ce dernier point, les auteurs avancent comme explication possible qu'un nombre élevé d'itérations peut traduire une incertitude ou un manque de consensus sur les buts organisationnels. En ce qui concerne le rôle d'évaluation de performance, l'enquête converge avec la littérature sur l'influence positive de l'importance accordée au respect du budget associée de préférence à une participation budgétaire, ainsi que sur le caractère intangible que doivent alors avoir les budgets, ce qui est contraire à l'utilisation de *rolling forecasts*. Elle met par ailleurs en évidence une relative incompatibilité entre de nombreuses itérations et l'utilisation des budgets pour l'évaluation. On remarquera enfin que cette enquête fait ressortir 1) trois pratiques comme uniquement bénéfiques à l'égard d'un ou plusieurs rôles : l'accent mis sur le respect du budget, le lien du budget avec la stratégie et la participation budgétaire, 2) deux pratiques comme uniquement défavorables à l'égard d'un ou plusieurs rôles : la difficulté des objectifs et le nombre d'itérations, et 3) une seule pratique, l'utilisation de *rolling forecasts*, comme pouvant être positive ou négative selon les rôles.

Une autre enquête, celle de Libby et Lindsay (2010), relève que la valeur perçue de la GB, que l'on peut penser inverse au niveau de critiques, dépend des pratiques. Plus précisément, ils notent une corrélation positive entre cette valeur perçue et, d'une part, l'implication des managers de tous niveaux par rapport à la GB et, d'autre part, le degré de lien de la GB avec la stratégie. Rappelons, comme mentionné en chapitre 1, que ces auteurs constatent également dans leur échantillon américain (pas dans l'échantillon canadien) que la valeur perçue de la GB est plus forte pour les entreprises indépendantes que pour les subdivisions. Cela nous conforte dans l'intérêt d'analyser à chaque fois que possible les pratiques à deux niveaux : en interne aux entités interrogées (subdivisions ou filiales) et dans leur relation avec la hiérarchie (siège ou groupe).

Les études de Hansen et Van der Stede (2004) et de Libby et Lindsay (2010), bien qu'elles éclairent certains liens entre pratiques et rôles budgétaires, présentent cependant deux limites : elles omettent un certain nombre de dimensions des pratiques et n'apportent donc qu'une analyse partielle. Par

⁵⁴On remarquera cependant que certaines formulations de Hansen et Van der Stede sont ambiguës et peuvent être interprétées comme associées aussi bien à une utilisation interactive que diagnostique. Ainsi, le lien du budget avec la stratégie peut être compris comme un lien avec les facteurs-clés de succès de la stratégie (utilisation diagnostique) ou comme un lien avec les incertitudes stratégiques (utilisation interactive). Quant au niveau de difficulté des objectifs, on a vu qu'il est plus fort selon Simons avec une utilisation interactive qu'avec une utilisation diagnostique en ce qui concerne la perception *ex ante* mais que l'atteinte *a posteriori* des objectifs n'y est pour autant pas forcément moindre ; or Hansen et Van der Stede ne précisent pas s'ils interrogent sur la difficulté *ex ante* ou *ex post* des objectifs. De ce fait, seule l'influence, positive d'après Hansen et Van der Stede, de l'importance accordée au respect du budget sur le rôle de formation de la stratégie se démarque clairement des résultats de Simons sur les liens entre les pratiques et les rôles de la GB à l'égard de la stratégie.

ailleurs, elles ignorent le fait que les organisations adoptent vraisemblablement des pratiques qui, pour diversifiées qu'elles soient, n'en correspondent pas moins à un ensemble de positions et non pas des positions indépendantes à l'égard des différentes dimensions. A ce titre, l'approche configurationnelle retenue par Sponem (2004 ; et Lambert, 2010) nous paraît particulièrement intéressante.

Sponem identifie cinq types budgétaires correspondant à des pratiques, des rôles, des inconvénients et des niveaux de satisfaction diversifiés. Ces types budgétaires témoignent ainsi que « *les rôles et critiques du budget dépendent largement du type de pratiques budgétaires mises en œuvre dans les organisations* » (Sponem et Lambert, 2010, p. 160). Cette typologie est le fruit de trois analyses successives en composantes principales, grâce auxquelles sont dégagés trois axes permettant d'expliquer au total 52 % de la variance des onze dimensions retenues pour caractériser les pratiques (cf. section 1). Les trois axes ainsi dégagés sont les suivants :

- l'axe « implication managériale », qui résume 30 % de la variance : il permet de distinguer les entreprises principalement selon l'implication de la direction et le suivi des écarts et, dans une moindre mesure, selon le niveau de participation des opérationnels, le niveau de formalisation et le type de négociation ; il suggère également que, lorsque l'implication de la hiérarchie et le suivi des écarts sont faibles, le niveau de difficulté des objectifs est perçu comme élevé ;
- l'axe « évaluation budgétaire », qui résume 13 % de la variance ; il distingue les entreprises en fonction de leur utilisation ou pas du budget comme un contrat fixe de performance afin de servir de base à l'évaluation et la rémunération des managers ; les entreprises qui n'utilisent pas la GB pour l'évaluation-rémunération sont aussi celles où la participation budgétaire des opérationnels est forte ; on notera que ce dernier point est contraire aux résultats d'Hansen et Van der Stede (2004) ;
- un troisième axe, sans intitulé, qui représente 9 % de la variance ; il distingue les entreprises selon le niveau de re-prévisions et de révisions ; des re-prévisions ou révisions fréquentes semblent s'opposer à une participation importante et à une négociation opérationnelle.

Le tableau 29 ci-dessous fournit la description des cinq types budgétaires qui découlent d'une analyse selon ces trois axes. Soulignons que ce tableau n'est que partiellement repris de celui de Sponem (2004 p. 252 ; et Lambert p. 180) car une analyse plus précise des données fournies par Sponem lui-même (2004, p ; 439 à 453) nous a amenée à y apporter plusieurs modifications⁵⁵. Notons dans ce tableau que ce que Sponem appelle « type budgétaire » correspond en fait à différents regroupements de pratiques constatés dans son échantillon, selon une approche configurationnelle. En revanche, les

⁵⁵ Nous avons complété l'indication par Sponem du type général de rôle par une liste plus détaillée des rôles, rajouté une liste plus précise de la nature des critiques et modifié l'appréciation globale du niveau de critique en ce qui concerne le budget strict et le budget souple. Nous mentionnons aussi entre parenthèses le nombre d'entreprises de chaque groupe. Par ailleurs, les commentaires que nous faisons ensuite en ce qui concerne les pratiques s'appuient aussi sur les pages 202 à 209

rôles mentionnés dans ce tableau renvoient à l'une des quatre grandes familles de rôles dégagées par Sponem sur la base d'une analyse en composantes principales (cf. chapitre 1).

Tableau 29 : Pratiques budgétaires, rôles et critiques, sur la base de Sponem (2004, p. 208, 252, 439 à 453)

	Budget strict (34)	Budget diagnostique (62)	Budget interactif (63)	Budget souple (64)	Budget indicatif (46)
Implication de la direction	Forte	Moyenne	Très forte	Moyenne	Faible
Participation	Forte	Faible	Très forte	Forte	Très faible
Type de négociation	Financière	Financière	Financière et opérationnelle	Opérationnelle	Financière
Suivi des écarts	Moyen	Moyen	Important	Peu important	Très peu important
Evaluation budgétaire	Forte	Forte	Très forte	Faible	Faible
Rémunération budgétaire	Moyenne	Très forte	Forte	Très faible	Faible
Re-prévisions	Très rares	Fréquentes	Très fréquentes	Moyennes	Moyennes
Révisions	Très rares	Rares	Moyennes	Très fréquentes	Moyennes
Rôles du budget	Managérial : contractualiser, motiver, évaluer, communication interne, communication externe	Managérial : évaluer, motiver, contractualiser	Managérial et stratégique : gérer les risques, contractualiser, évaluer, communication interne, motiver, coordonner, piloter les activités, déployer la stratégie, autoriser les dépenses, allouer les ressources, prévoir les besoins financiers, communication externe	Stratégique (et administratif): coordonner, allouer les ressources, prévoir les besoins financiers, déployer la stratégie, autoriser les dépenses	Aucun au-dessus de la moyenne (mais quand même un peu prévoir les besoins financiers, piloter les activités, déployer la stratégie, autoriser les dépenses, allouer les ressources => un peu stratégique et administratif)
Niveau de critique	Faible, instrument majeur, financiers et opérationnels satisfaits	Très fort, mais instrument majeur	Très faible, instrument majeur, financiers et opérationnels satisfaits	Moyen, et instrument assez majeur	Assez fort
Nature des critiques principales	Comportements opportunistes, rituel	Chronophage, rigidités, frein à l'innovation, manque de pertinence, frein à la coopération, rituel, culture du contrôle, comportements opportunistes, comportements conservateurs, court-termisme horizon inadapté	Toutes mineures et en dessous de la moyenne	Horizon inadapté, comportements conservateurs, décourage la coopération, culture du contrôle, manque de pertinence, frein à l'innovation, rigidités, comportements opportunistes	Rituel, culture du contrôle, manque de pertinence, rigidités, chronophage ; décourage la coopération

Le budget qualifié de strict par Sponem se distingue surtout des autres par le très faible nombre de re-prévisions et révisions (axe 3) ; le budget y est principalement le résultat du plan et de prévisions commerciales ; il combine une forte implication de la direction et un suivi des écarts assez poussé (axe 1, managérial) ainsi qu'une assez forte participation des opérationnels avec une prise en compte du budget assez modérée dans l'évaluation de performance et faible dans la rémunération (axe 2). La GB y joue principalement des rôles managériaux mais peu de rôles financiers ou stratégiques. Il sert aussi à la communication externe. Il constitue un instrument majeur de gestion, apportant satisfaction, bien qu'il puisse entraîner des comportements opportunistes et apparaître comme un rituel.

Le budget qualifié de diagnostique par Sponem est celui qui est le plus utilisé pour contractualiser et motiver à travers une évaluation et une rémunération faisant strictement référence à des objectifs budgétaires, majoritairement financiers et non révisables (axe 2, évaluation). Il est en revanche moins qu'ailleurs utilisé pour déployer la stratégie et prévoir (axe 3, stratégie) et, d'ailleurs, les opérationnels sont assez peu associés à son élaboration. Ce manque de dimension stratégique et opérationnelle le rend assez souvent peu adapté aux évolutions de l'environnement et amène à réaliser de fréquentes re-prévisions. Bien que considéré comme un instrument majeur, il est très fortement critiqué, pour ses effets pervers sur les comportements et pour son inadaptation à des logiques stratégiques qui seraient en phase avec l'environnement et l'activité. Soulignons que Sponem qualifie ce type de budget de « diagnostique » alors qu'il diffère de la définition que Simons en donne en ce qui concerne le rôle de déploiement de la stratégie (censée être fort d'après Simons avec une utilisation diagnostique).

Le budget qualifié d'interactif est celui qui joue de loin le plus de rôles dans toutes les familles (rôles prioritairement managérial et stratégique, mais aussi administratif et actionnarial) et qui est le moins critiqué. Il n'évite cependant pas totalement le court-termisme et quelques effets pervers sur les comportements. Il constitue un outil tout-à-fait majeur de gestion. En termes de pratiques, c'est celui qui enregistre de très loin la plus forte implication de la direction et la plus forte participation des opérationnels, dans le cadre d'une négociation qui intègre fortement les aspects opérationnels et d'un suivi des écarts fréquent et poussé. Il sert également beaucoup à l'évaluation de performance et à la rémunération des managers, en référence à des objectifs rarement révisés et souvent atteints, bien qu'ils soient perçus *ex ante* comme difficiles à atteindre. Il donne lieu à de fréquentes re-prévisions, ce qui lui permet vraisemblablement d'autant mieux servir le pilotage en cours d'année et la communication externe. De même que pour le type précédent, soulignons que Sponem qualifie ce type de budget « d'interactif », alors qu'il diffère de la définition qu'en donne Simons à l'égard de son utilisation pour l'évaluation de performance et la rémunération (censée être faible selon Simons avec une utilisation interactive) et de la difficulté des objectifs (censée être plutôt plus élevée selon Simons avec une utilisation interactive qu'avec une utilisation diagnostique, cf section 1).

Le budget qualifié de souple se distingue surtout des autres types par le fait qu'il est souvent révisé et ne sert donc pas à l'évaluation et à la rémunération des managers. Les opérationnels participent fortement à son élaboration mais la direction s'implique peu dans la prévision budgétaire et encore moins dans le suivi des écarts. Il se traduit par des objectifs assez peu financiers et plutôt moins difficiles qu'ailleurs. Il est surtout utilisé à des fins stratégiques (déployer la stratégie, prévoir les besoins financiers, coordonner et piloter les activités) ainsi que pour allouer les ressources et autoriser les dépenses. Mais les freins aux rôles stratégiques (horizon annuel inadapté, court-termisme, rigidité, manque de pertinence en environnement incertain) sont ressentis plus qu'ailleurs. Bien qu'il ne constitue pas une référence pour évaluer la performance, il a tendance à générer quelques effets pervers. Il constitue certes un outil majeur, mais plutôt moins qu'ailleurs et il n'apporte qu'une satisfaction moyenne.

Le budget qualifié d'indicatif ne constitue pas un outil majeur mais pas non plus accessoire. En effet, il joue des rôles stratégiques (prévoir les besoins financiers, déployer la stratégie, piloter les activités) et de délégation (allouer les ressources, autoriser les dépenses), mais cependant moins qu'ailleurs. Il ne joue aucun des rôles managériaux et sert peu la communication externe. En termes de pratiques, il se démarque nettement des autres types par la très faible implication de la direction dans la prévision budgétaire et dans le suivi des écarts, la très faible participation des opérationnels, son caractère très financier, bien que peu formalisé et peu détaillé, et le fait qu'il ne sert pas à l'évaluation de performance. Il suscite un nombre de critiques plus élevé que la moyenne, mais les critiques ne sont finalement pas très saillantes ; les deux critiques les plus fortes sont qu'il constitue un rituel et qu'il impose une culture de contrôle plus que d'implication. En quelque sorte, il est jugé peu satisfaisant, mais comme il n'est pas central et qu'il en est attendu peu de choses, il ne déçoit pas très vivement.

La typologie de Sponem des pratiques ne permettant d'expliquer que 52 % de la variance, il est intéressant de mentionner également les liens que Sponem relève entre les pratiques, les rôles et les inconvénients, mais désormais pris séparément et non plus dans une approche configurationnelle. Pour cela, nous présentons dans les deux tableaux 30 et 31 ci-dessous le sens et la force des corrélations statistiquement significatives⁵⁶ qu'il a relevées, sur la base de ses tableaux chiffrés pages 224 et 238.

⁵⁶ Nous avons représenté les corrélations par un signe « + » ou « - » selon le signe de la corrélation et leur intensité est indiquée par des parenthèses quand elle est faible à assez faible (inférieure à 0,2), par un signe simple quand elle est moyenne (comprise entre 0,2 et 0,3), par un double signe quand elle est forte (comprise entre 0,3 et 0,4), et par un triple signe quand elle est très forte (supérieure à 0,4).

Tableau 30 : Liens entre pratiques et rôles budgétaires, d'après l'enquête de Sponem (2004)

	Participation	Négociation opérationnelle	Difficulté des objectifs	Suivi des écarts	Re-prévisions	Révisions	Evaluation budgétaire	Rémunération budgétaire	Implication de la direction	Niveau de détail	Formalisation
Evaluer	+	(+)		++		(-)	+++	+++	++		+
Motiver	++	+		++			+++	++	+++	(+)	(+)
Contractualiser	++	++	(-)	++	(+)		+++	+	+++	(+)	+
Communic. interne	++	+		+			(+)	(+)	+	(+)	+
Déployer la stratégie	(+)	+	-	+					+		(+)
Prévoir besoins finan	+	(+)		(+)	(+)				(+)		(+)
Gérer les risques	+	+	-	++	+		(+)		++	(+)	+
Coordonner	++	++	(-)	+	(+)				+	(+)	(+)
Piloter les activités	++	(+)		+	(+)		(+)		+		+
Autoriser dépenses	(+)	(+)	(-)	+					+	+	+
Allouer ressources	+	+		+	(+)				++	+	+
Communic. externe	(+)	(+)		(+)					(+)		

Tableau 31 : Liens entre pratiques et inconvénients budgétaires, d'après l'enquête de Sponem (2004)

	Participation	Négociation opérationnelle	Difficulté des objectifs	Suivi des écarts	Re-prévisions	Révisions	Evaluation budgétaire	Rémunération budgétaire	Implication de la direction	Niveau de détail	Formalisation
Comportements opportunistes			(+)							(-)	
Comportements conservateurs		(-)							(-)	(-)	
Frein à la coopération	-	-	(+)	(-)	(-)				-		
Faible pertinence en environnem incertain	-	-	+	(-)					(-)	(-)	(-)
Introduction de rigidités	-	-	(+)						(-)		
Culture du contrôle	-	-	(+)						(-)		
Frein à l'innovation	(-)	(-)	(+)							(-)	
Rituel		(-)	+	(-)		(-)				(-)	
Inutilement chronophage	(-)	-	(+)	-					(-)	-	
Court-termisme			(+)								
Horizon annuel inadapté											

Plusieurs constats peuvent être dégagés de ces deux tableaux, d'une part sur les rôles et les inconvénients les plus dépendants des pratiques, d'autre part sur les pratiques les plus influentes. Précisons qu'ils sont tous de notre fait, Sponem n'ayant pas réalisé ce type d'analyse de ses données.

Tout d'abord, les pratiques budgétaires influencent globalement beaucoup plus les rôles budgétaires que les inconvénients. On remarque qu'en ce qui concerne les inconvénients, cela est cohérent avec un constat déjà réalisé au chapitre 1, à savoir que l'intensité des inconvénients est nettement plus faible que celle des rôles ; on s'aperçoit ici que ce constat est indépendant des pratiques. En revanche,

cela paraît incohérent à première vue en ce qui concerne les rôles : comment expliquer que les rôles obtiennent globalement de bons scores au chapitre 1, indépendamment des pratiques, et qu'ils apparaissent ici très influencés par les pratiques, elles-mêmes très diversifiées ? La seule explication que nous voyons est que les bons scores moyens pour les rôles passent sous silence une très grande disparité entre les entreprises, en raison de pratiques différentes.

Par ailleurs, les pratiques influencent sensiblement plus les rôles managériaux (évaluer, motiver, contractualiser) que les autres catégories de rôles. En l'occurrence, les pratiques favorisant les rôles managériaux sont principalement l'évaluation budgétaire, l'implication de la direction et dans une un peu moindre mesure, la rémunération budgétaire, le suivi des écarts et la participation. Cela est cohérent avec le fait qu'on constate aussi que les pratiques influencent très peu la plupart des inconvénients généralement présentés comme les conséquences d'une utilisation « managériale » de la GB (opportunisme, comportements conservateurs, court-termisme) ; seuls deux inconvénients souvent présentés comme des effets pervers d'une telle utilisation sont quelque peu influencés par les pratiques : le frein à la coopération et la culture du contrôle plus que de l'implication. En revanche, les inconvénients à l'égard des rôles stratégiques et de prévision financière (manque de pertinence en environnement incertain, introduction de rigidités, frein à l'innovation), ainsi que le caractère chronophage et le caractère rituel dépendent un peu des pratiques⁵⁷. Cela est plutôt convergent avec le fait que l'on constate aussi que les pratiques ont une influence assez faible à moyenne sur les rôles de déploiement stratégique et de pilotage (déployer les ressources, communiquer en interne, coordonner, piloter les activités) assez faible sur les rôles financiers (prévoir les besoins financiers, gérer les risques, autoriser les dépenses, allouer les ressources). Enfin, on remarquera que l'influence des pratiques sur le rôle de communication externe est quasiment nulle.

Quant à l'analyse des pratiques les plus influentes, elle permet de dégager les constats suivants.

Quatre dimensions se détachent pour leur influence à la fois sur les rôles et les inconvénients : la participation des opérationnels, la négociation opérationnelle, l'implication de la direction et l'attention portée au suivi des écarts. Plus précisément, ces quatre dimensions favorisent tous les rôles, et tout particulièrement les rôles managériaux en ce qui concerne l'implication de la direction. Ces quatre dimensions permettent également d'atténuer ou d'empêcher quelques inconvénients, mais de manière limitée et encore plus en ce qui concerne l'implication et surtout le suivi des écarts. On soulignera que ces quatre dimensions ont en commun d'être des caractéristiques du type d'utilisation selon Simons : plus elles sont développées, et plus on est proche d'une utilisation interactive. Or, il est intéressant de remarquer que l'une de ces dimensions, l'implication de la direction, a plus d'influence

⁵⁷ En ce qui concerne le caractère chronophage, on soulignera que ce n'est pas l'importance du temps passé à la GB qui est mesuré, mais le rapport entre ce temps et la valeur perçue de la GB ; cela peut expliquer que le caractère opérationnel de la négociation, l'attention portée aux écarts et, même, le niveau de détail, ressortent comme des facteurs d'atténuation du sentiment de perte de temps, alors qu'on peut penser qu'ils tendent à augmenter le temps consacré à la GB.

sur les rôles managériaux que sur les rôles stratégiques, alors que Simons considère que le type d'utilisation influe sur le type de rôle stratégique (déploiement *versus* émergence). Remarquons cependant que, Sponem n'interrogeant explicitement que sur le rôle de déploiement de la stratégie, pas celui d'émergence, ses résultats ne permettent pas de connaître l'influence d'une utilisation interactive sur l'émergence de la stratégie. Remarquons également que les résultats de Sponem sont convergents avec ceux de Libby et Lindsay (2010) sur l'influence positive de l'implication des managers à tous les niveaux de l'organisation et avec ceux d'Hansen et Van der Stede (2004) sur l'influence également positive de la participation budgétaire.

La difficulté des objectifs a, comparativement, peu d'impact sur les rôles mais fait partie des dimensions qui en ont le plus sur les inconvénients ; plus précisément, des objectifs difficiles (*ex post*, c'est-à-dire rarement atteints) tendent à aller un peu à l'encontre de quelques rôles, mais accroissent surtout un nombre important d'inconvénients, même si c'est de manière limitée ; en quelque sorte, l'atteinte des objectifs constitue plus à l'égard des fonctions de la GB un facteur « d'hygiène budgétaire » (par analogie avec l'expression de Herzberg (1959) sur les facteurs de motivation) qu'un catalyseur d'importance. Ce résultat est convergent avec l'étude d'Hansen et Van der Stede (2004) sur le caractère « maléfique » d'un niveau élevé de difficulté des objectifs.

L'évaluation de performance et la rémunération sur des critères budgétaires ont une influence presque exclusivement sur les rôles managériaux, mais marquée, et n'en ont quasiment aucune sur les inconvénients, pas même ceux généralement considérés comme les effets pervers d'un fort accent sur le respect du budget. Par rapport au débat, non tranché, du courant RAPM sur le caractère positif ou contraire négatif d'une évaluation et/ou rémunération sur des critères budgétaires, l'étude de Sponem penche donc en faveur d'effets clairement positifs. Cependant, signalons que, dans l'échantillon de Sponem, la performance des opérationnels n'est jugée prioritairement sur le respect du budget que dans 45 % des entreprises et qu'en ce qui concerne les primes, les pratiques sont très diversifiées, mais que les primes représentent moins de 20 % du salaire dans 85 % des cas et ne dépendent à plus de 20 % du respect du budget que dans 53 % des cas. L'évaluation et la rémunération budgétaires sont donc assez faibles. Sponem (2004, p. 151) se demande si elles ne sont pas plus faibles que dans les pays anglo-saxons. Cette éventualité n'est pas confortée par l'enquête de Libby et Lindsay (2010), qui relèvent également une faible utilisation des budgets aux USA et au Canada comme contrats fixes de performance. En tout état de cause, que la faible utilisation de la GB pour l'évaluation-rémunération dépende ou pas de facteurs culturels, elle pourrait relativiser les conclusions sur les résultats de Sponem quant à leurs effets sur les rôles et inconvénients budgétaires ; en effet, il est possible que l'assez faible utilisation de critères budgétaires dans l'évaluation et/ou rémunération ne permette pas d'en percevoir autant les effets négatifs que si elle était plus marquée. On notera cependant que les résultats de Sponem convergent avec ceux d'Hansen et Van der Stede (2004) sur le caractère bénéfique de l'importance accordée au respect du budget. Ils sont également compatibles, mais en ce

qui concerne les inconvénients, avec l'enquête de Libby et Lindsay (2010) selon laquelle les comportements dysfonctionnels existent fréquemment en dépit d'une faible utilisation des budgets comme contrats fixes de performance. Une interprétation possible des résultats sur ce sujet de Sponem et de ceux de Libby et Lindsay serait que l'évaluation sur des critères budgétaires n'augmente pas les comportements dysfonctionnels (résultats de Sponem) parce que ceux-ci existent même en l'absence d'une évaluation sur des critères budgétaires (résultats de Libby et Lindsay).

Le niveau de formalisation et le niveau de détail sont également deux dimensions qui n'ont que des effets unilatéraux : le niveau de formalisation, sur les rôles, et le niveau de détail, sur les inconvénients de la GB. Le niveau de formalisation, c'est-à-dire l'existence et l'uniformité des procédures budgétaires, a un effet positif sur presque tous les rôles, bien que faible à moyen. Quant à un niveau élevé de détail, comparativement aux autres pratiques, il favorise peu de rôles et faiblement, mais fait partie des dimensions qui tendent le plus à limiter les inconvénients, que ce soit à l'égard de rôles managériaux ou de rôles stratégiques ; à l'instar de l'atteinte des objectifs mais dans une moindre mesure, un niveau élevé de détail constitue donc plus un facteur « d'hygiène budgétaire » qu'un catalyseur d'importance.

On soulignera enfin la faible influence des re-prévisions et l'influence quasiment nulle des révisions budgétaires ; les premières favorisent légèrement quelques rôles, principalement stratégiques, mais, de manière assez surprenante, pas celui de communication externe. Pourtant, ces deux pratiques sont relativement développées dans l'échantillon de Sponem et on peut donc supposer que les entreprises en connaissent les effets.

Si l'on rapproche ces constats de ceux qui ressortent de la même enquête sur les pratiques qui sont les plus influencées par le contexte (cf. tableau 24, section 2, § 1.1), on observe que :

- le caractère opérationnel des négociations est assez peu influencé par le contexte alors qu'il influence fortement et positivement tous les rôles budgétaires et permet d'atténuer quelques inconvénients ;
- le niveau de difficulté des objectifs⁵⁸ est peu influencé par le contexte alors que c'est la pratique qui génère le plus d'inconvénients budgétaires ;
- le niveau de détail est très peu influencé par le contexte alors qu'il contribue à l'utilité de la GB en favorisant plusieurs rôles et en atténuant plusieurs inconvénients ;
- à l'inverse, les re-prévisions dépendent sensiblement du contexte, alors qu'elles ont une faible influence sur les rôles et sur les inconvénients budgétaires ; on remarque même que les re-prévisions sont favorisées par le fait d'appartenir à une société cotée et, dans une moindre mesure, d'avoir des investisseurs institutionnels pour principaux actionnaires, d'appartenir à

⁵⁸ Rappelons qu'il s'agit du niveau *ex post* de difficulté des objectifs, c'est-à-dire de l'atteinte ou pas des objectifs, et non pas de la perception *ex ante* de la difficulté.

un groupe et notamment un groupe exerçant son influence par des dispositifs de contrôle financier, alors qu'elles ressortent ici comme très peu influentes sur le rôle de communication financière ; elles présentent en revanche selon Sponem un peu d'intérêt à l'égard de rôles relevant plutôt du contrôle interne. On rappellera que les re-prévisions sont déjà très largement utilisées en France et que l'utilisation de *rolling forecasts* pour encore améliorer la visibilité et la fiabilité fait partie des améliorations souhaitées à l'égard de la GB (cf. § 4.3., section 2 du chapitre 1).

Les trois premières pratiques constitueraient donc à l'égard des rôles et/ou inconvénients de la GB des leviers non conditionnés par le contexte organisationnel. Elles constitueraient ainsi des pratiques discrétionnaires et pourtant déterminantes pour l'utilité de la GB au sein d'une organisation. Remarquons qu'il ressort de notre analyse en section 2 de la revue de littérature de Chenhall (2003) que la contingence de ces pratiques a été très peu étudiée précédemment : simple hasard ou intuition des chercheurs sur leur relative indépendance du contexte ? A l'inverse, les re-prévisions seraient dictées par le type d'actionnariat sans présenter d'impact important sur l'utilité de la GB (pas même la communication financière) et constitueraient donc des figures imposées mais finalement assez vaines.

En revanche, l'implication de la direction, le niveau de formalisation, l'évaluation sur des critères budgétaire, la participation et le suivi des écarts correspondraient à des pratiques qui influencent les rôles et/ou inconvénients budgétaires et dépendent du contexte. Ce constat (sauf pour le niveau de formalisation) est conforme aux pratiques budgétaires qui apparaissent comme les plus étudiées dans la revue de littérature contingente de Chenhall (2003) et qui contribuent aussi à caractériser une utilisation diagnostique *versus* interactive.

Si l'on compare désormais les pratiques qui ressortent comme les plus influentes avec les souhaits d'amélioration de la GB dégagés de la littérature au chapitre 1 (§3, section 4), on constate que :

- deux dimensions sont très influentes sur tous les rôles et font partie des souhaits d'amélioration : la participation des opérationnels et le caractère opérationnel des négociations ; soulignons qu'en ce qui concerne la participation, les souhaits d'amélioration ne portaient pas que sur la participation à l'élaboration des budgets mais aussi à la définition des objectifs et, qu'en ce qui concerne le caractère opérationnel des négociations, les souhaits ne portaient pas que sur la prise en compte des données opérationnelles et des plans d'action, mais aussi des objectifs stratégiques. D'ailleurs, l'analyse des pratiques actuelles (cf. section 1) montre que les marges de progression sont plus fortes sur la participation à la définition des objectifs que sur la participation à l'élaboration des budgets et sont aussi plus fortes sur la prise en compte des objectifs stratégiques que sur celle des données opérationnelles et plans d'action. On notera également que, de ces deux dimensions, seule la participation semble dépendre du contexte. On peut donc se demander pourquoi les entreprises ne tiennent pas plus

compte des données opérationnelles et des objectifs stratégiques dans la GB alors que cela fait partie des souhaits d'amélioration, que les marges de progression à cet égard sont réelles (tout particulièrement pour la prise en compte des objectifs stratégiques) et que le contexte ne semble pas les contraindre sur ce point.

- l'évaluation-rémunération sur des critères budgétaires influence fortement et positivement les rôles managériaux, alors que les souhaits d'amélioration sont au contraire d'en diminuer l'importance.
- les re-prévisions ont peu d'influence sur les rôles (juste un peu sur les rôles stratégiques) alors que, double paradoxe, elles sont déjà quasi-généralisées et les souhaits sont d'encore plus les utiliser ; ces souhaits sont-ils cependant fonction du contexte, puisque les re-prévisions semblent dépendantes du type d'actionnariat et de gouvernance ?

On remarque cependant que l'analyse d'influence des pratiques sur les rôles et inconvénients de Sponem n'accorde pas toujours la même importance aux diverses pratiques lorsqu'elles sont considérées séparément que dans l'approche configurationnelle. En effet, si les deux approches s'accordent sur la forte influence de six pratiques (l'implication de la hiérarchie, la participation des responsables budgétaires, la nature opérationnelle des négociations, l'attention portée au suivi des écarts, l'évaluation sur des critères budgétaires ainsi que la rémunération sur ces mêmes critères), elles ne s'accordent pas sur les pratiques peu importantes. Ainsi, les trois pratiques écartées pour leur manque de significativité dans l'approche configurationnelle ressortent comme assez influentes dans l'analyse des pratiques prises séparément : dans cette deuxième approche, la formalisation a un effet positif, certes assez faible, mais sur presque tous les rôles et l'atteinte des objectifs (inverse au niveau de difficulté) sur presque tous les inconvénients ; dans une moindre mesure, un niveau élevé de détail influence peu les rôles mais permet d'atténuer les inconvénients de la GB. A l'inverse, l'approche non configurationnelle met en lumière la faible influence des re-prévisions et encore plus des révisions, alors qu'elles ressortent comme significatives dans l'approche configurationnelle.

Pour finir, nous souhaitons comparer la typologie de Sponem avec la caractérisation par Van der Stede (2001) d'une GB serrée (*tight budgetary control*). Van der Stede a construit un instrument de mesure d'une GB serrée à partir de l'analyse de cinq publications : Merchant (1981), Merchant (1985), Merchant (1998), Anthony et Govindarajan (1998), Simons (1995). L'instrument ainsi construit comporte cinq dimensions : l'accent mis par la hiérarchie sur le respect du budget au travers d'une évaluation budgétaire des managers (mais pas particulièrement rémunération), le caractère intangible du budget (peu ou pas de révisions budgétaires), l'intérêt porté par la hiérarchie au détail des lignes budgétaires (pas seulement à la « dernière ligne » et y compris dans le suivi des écarts), la faible tolérance d'écarts au budget en cours d'année, la forte implication de la hiérarchie dans les discussions relatives à la GB (y compris en cours d'année et en l'absence de dérive budgétaire). Puis

il a testé ce modèle auprès de 153 responsables de *business units*. L'analyse factorielle des résultats l'a amené à exclure la dimension sur le caractère intangible du budget ou faible utilisation des révisions. Il en conclut qu'une GB serrée est caractérisée par les quatre dimensions suivantes quant à l'attitude de la hiérarchie (par ordre décroissant d'importance) : une faible tolérance des écarts budgétaires, une attention au détail des lignes budgétaires, d'intenses discussions autour de la GB y compris en cours d'année et en l'absence de dérives, l'accent mis sur le respect du budget à travers une évaluation budgétaire. Il met également en lumière un phénomène intéressant quant à la perception du niveau de difficulté *ex ante* des objectifs : des objectifs sont perçus d'autant plus difficiles que la GB est serrée, indépendamment de la difficulté « réelle » des objectifs. Il souligne également qu'une GB serrée s'avère finalement plus proche d'une utilisation interactive que d'une utilisation diagnostique, au sens de Simons, car elle ne correspond pas pour la hiérarchie à une gestion par exception des informations budgétaires.

Si l'on compare cette caractérisation d'une GB serrée avec la typologie de Sponem, on constate qu'elle est proche de deux types budgétaires de Sponem, ceux qu'il a qualifiés de « budget strict » et de « budget interactif ». En effet, ces deux types satisfont les quatre critères de Van der Stede, au regard desquels le budget interactif s'avère juste globalement encore plus « serré » que le budget strict. Certes, Sponem les différencie, mais principalement par deux dimensions qui ne sont pas incompatibles avec la définition d'une GB serrée : le caractère opérationnel des négociations, non pris en compte par Van der Stede, et la fréquence des révisions et re-prévisions, écartée par Van der Stede car ressortant de ses résultats comme non significative. On notera que les révisions et re-prévisions de Sponem ressortent aussi de son étude comme les dimensions les moins influentes sur les rôles et inconvénients budgétaires. On observe également que le budget strict et le budget interactif de Sponem sont les deux types pour lesquels la GB est à la fois considérée comme un outil majeur et apporte le plus de satisfaction. En conclusion de ces constats, les deux types « strict » et « interactif » de Sponem semblent donc constituer deux variantes de ce que Van der Stede appelle une GB serrée ; le premier type est cependant un peu moins serré et moins centré sur les aspects opérationnels que le second. Comme ces deux types sont aussi ceux qui emportent le plus d'adhésion, on peut supposer que les quatre dimensions d'une GB serrée sont essentielles pour que la GB soit bien perçue.

2. Synthèse sur les liens entre pratiques et rôles budgétaires

Nous résumons ici les principaux constats sur les liens entre pratiques et rôles budgétaires dégagés des enquêtes de Sponem (2004) et d'Hansen et Van der Stede (2004)⁵⁹ en les rapprochant des statistiques sur les pratiques françaises présentées en section 1.

Le premier constat qui s'impose est que les inconvénients sont systématiquement faibles, indépendamment des pratiques, mais que les scores moyens plus élevés des rôles cachent en fait une très grande disparité selon les entreprises, due à des pratiques différentes. Récapitulons les liens plus précis entre les pratiques et les rôles (et, plus accessoirement, les inconvénients) qui peuvent influencer l'importance fonctionnelle de la GB.

2.1. Les pratiques qui favorisent des rôles ou des inconvénients

Quatre dimensions, la participation des responsables budgétaires, le caractère opérationnel de la négociation, l'implication de la direction et l'attention portée par la hiérarchie au suivi des écarts, se détachent pour leur influence positive sur tous les rôles. Comme les pratiques françaises sur ces dimensions sont loin d'être homogènes (cf. section 1), elles peuvent donc avoir un caractère très discriminant sur l'importance fonctionnelle de la GB.

Ces quatre dimensions, lorsqu'elles sont simultanément et particulièrement développées, tendent à s'approcher de ce que Simons appelle une utilisation interactive⁶⁰ ; cela suggère qu'une utilisation interactive accroît l'importance de la GB en tant que dispositif de contrôle organisationnel. On remarquera cependant que, selon Sponem, l'influence positive de l'implication de la direction est beaucoup plus forte sur les rôles managériaux que sur les rôles stratégiques, alors que Simons considère que le type d'utilisation, qui se caractérise notamment par le niveau d'implication de la direction, influence surtout les rôles à l'égard de la stratégie. Les résultats d'Hansen et Van der Stede (2004) sont également contraires à la conception de Simons : selon eux, les rôles de déclinaison et d'émergence de la stratégie subissent les mêmes influences des mêmes pratiques.

En outre, sur ces quatre dimensions, deux -la participation des opérationnels et le caractère opérationnel des négociations- font partie des souhaits d'amélioration de la GB (cf. chapitre 1). Par ailleurs, la participation semble fortement dépendante du contexte, le caractère opérationnel des négociations, beaucoup moins. Enfin, au regard des pratiques actuelles, toutes deux semblent présenter des marges réelles de progression : en ce qui concerne la participation, encore plus en ce qui

⁵⁹ A cet égard, les travaux de Simons ne présentent qu'un intérêt limité car ils ne s'attachent qu'aux pratiques permettant de servir deux des rôles potentiels de la GB, à savoir ceux de déclinaison et d'émergence de la stratégie.

⁶⁰ Si ce n'est que Simons considère qu'une utilisation interactive se caractérise en plus par une évaluation subjective et non pas fondée sur des critères budgétaires.

concerne la fixation des objectifs que l'élaboration des budgets et, en ce qui concerne la nature des objectifs budgétaires, encore plus sur leur couplage avec la stratégie qu'avec des données opérationnelles ou plans d'action. Le couplage de la GB avec la stratégie et, dans une un peu moindre mesure, avec les considérations opérationnelles semble donc constituer un fort levier d'amélioration tant de l'utilité de la GB que de la satisfaction à son égard, et de manière d'autant plus générale que le contexte semble avoir peu d'influence. En ce qui concerne la participation des opérationnels, elle semble constituer aussi un levier important d'amélioration de l'utilité de la GB et de la satisfaction à son égard, encore plus sur la fixation des objectifs que sur l'élaboration des budgets en matière de satisfaction. En revanche, elle semble plus conditionnée par le contexte.

L'évaluation et, dans une moindre mesure, la rémunération sur des critères budgétaires favorisent clairement les rôles managériaux. Elles n'ont en revanche aucune influence sur les inconvénients budgétaires, pas même les comportements dysfonctionnels (Sponem, 2004), peut-être parce que ceux-ci existent indépendamment de l'utilisation des budgets comme contrats fixes de performance (Libby et Lindsay, 2010). Par rapport au débat soulevé par le courant RAPM, ces résultats abondent donc en faveur de l'utilisation de la GB comme critère d'évaluation. Ils doivent cependant être relativisés, car les budgets sont en fait faiblement utilisés comme contrats réellement fixes de performance et impactant fortement l'évaluation et la rémunération. Pour autant, les souhaits d'amélioration dégagés au chapitre 1 plaident pour une prise en compte encore moindre du budget dans l'évaluation-rémunération.

Trois autres dimensions influencent, mais de manière moins marquée, les rôles et/ou inconvénients budgétaires : la difficulté des objectifs, la formalisation du processus budgétaire et le niveau de détail.

La difficulté *ex post* des objectifs est quasiment neutre à l'égard des rôles budgétaires, mais constitue la seule dimension qui accroît les inconvénients, et quasiment tous (pas seulement les comportements dysfonctionnels), bien qu'assez faiblement. Ainsi, l'atteinte des objectifs constitue plus un « facteur d'hygiène » de la GB (i.e. permettant d'éviter les inconvénients) qu'un catalyseur à l'égard des rôles de la GB. Il se trouve qu'en France, le niveau d'atteinte des objectifs est globalement bon, ce qui suggère que l'importance fonctionnelle de la GB n'est généralement pas pénalisée par un niveau trop élevé de difficulté des objectifs. On notera que les différentes études n'apportent pas d'éclairage sur la difficulté *ex ante* des objectifs. La distinction entre les deux conceptions pourrait pourtant être intéressante, car il est possible que des objectifs perçus *a priori* comme difficiles tirent cependant la performance vers le haut et soient finalement atteints ou presque. Notre interprétation des écrits de Simons (1995) sur la difficulté des objectifs dans les deux types d'utilisation, interactive et diagnostique, donne d'ailleurs à penser que cette distinction est utile pour apprécier l'influence des pratiques sur les rôles managériaux de la GB.

Le niveau de formalisation influence quant à lui presque tous les rôles, mais de manière faible à modérée. Le niveau de formalisation en France ressort comme assez souvent élevé (dans 57 % des cas). Il favoriserait donc assez souvent, bien que pas fortement, l'importance fonctionnelle de la GB.

Un niveau élevé de détail favorise faiblement quelques rôles mais fait partie des dimensions qui permettent le plus d'atténuer les inconvénients. Il constitue donc, à l'instar de l'atteinte des objectifs, plus un facteur d'hygiène qu'un catalyseur d'importance pour la GB. En France, il est élevé dans 55% des cas. L'importance fonctionnelle de la GB est donc susceptible assez souvent, mais pas majoritairement, d'être amoindrie en France par un trop faible niveau de détail de la GB.

Enfin, deux dimensions ont très peu d'impact sur les rôles et les inconvénients budgétaires : les re-prévisions favorisent faiblement quelques rôles et les révisions n'ont quasiment aucune influence, ni sur les rôles ni sur les inconvénients. Les re-prévisions et les révisions constitueraient donc un exercice gratuit. Les re-prévisions et les *rolling forecasts* font pourtant partie des souhaits d'amélioration de la GB mentionnés au chapitre 1. Comme on constate également que les re-prévisions sont déjà fortement répandues en France, il est possible que les souhaits portent plus sur l'adoption de *rolling forecasts*, qui font disparaître la notion d'exercice budgétaire annuel figé, ou sur une meilleure utilisation. Une autre piste d'explication serait que les re-prévisions répondent à une demande externe, car elles apparaissent influencées par le type d'actionnariat et de gouvernance, mais une demande relevant d'*a priori* infondés puisque les re-prévisions n'influencent presque pas les rôles.

2.2. Les rôles et inconvénients qui sont favorisés par des pratiques

La fonction managériale et de motivation est de loin la plus influencée par les pratiques. Plus précisément, les rôles managériaux sont fortement favorisés par l'évaluation et, bien qu'un peu moins, par la rémunération sur des critères budgétaires, sans que cela génère de comportements dysfonctionnels. Les rôles managériaux sont aussi fortement influencés par l'implication de la direction et, dans une moindre mesure, par le suivi des écarts, la participation et la négociation opérationnelle, autant de dimensions qui relèvent d'une utilisation interactive au sens de Simons... si ce n'est que, selon Simons, une utilisation interactive est antinomique d'une évaluation et/ou rémunération sur des critères budgétaires. Ces résultats suggèrent donc :

- qu'une utilisation interactive est compatible avec une évaluation-rémunération budgétaire car celle-ci génère peu de comportements dysfonctionnels ;
- que la combinaison d'une utilisation interactive et d'une évaluation budgétaire est favorable aux rôles managériaux.

On verra au chapitre 5 que Simons lui-même, en ce qui concerne exclusivement le budget, nuance sa conception binaire du type d'utilisation.

En ce qui concerne les fonctions à l'égard de la stratégie, les rôles sont moins influencés que les rôles managériaux par les pratiques, mais les inconvénients le sont plus. Le choix des pratiques pour favoriser ces fonctions peut donc s'avérer plus délicat.

Enfin, le rôle de communication financière semble échapper à quasiment toute influence des pratiques (y compris en ce qui concerne les re-prévisions et révisions).

Conclusion de la section 3

Nous avons analysé les enquêtes récentes permettant d'identifier les liens entre les pratiques budgétaires et les rôles ainsi que les inconvénients budgétaires, afin de répondre à la question suivante : quelles sont les pratiques qui favorisent des rôles ou des inconvénients, et lesquels ? Puis nous avons rapproché les liens dégagés par ces enquêtes des pratiques françaises (cf. section 1).

Tout d'abord, il ressort que les rôles sont globalement beaucoup plus influencés que les inconvénients par les pratiques. Une analyse plus fine fait apparaître que les rôles les plus favorisés par les pratiques sont de loin les rôles de motivation par le contrôle des résultats (motivation par les objectifs et évaluation sur les objectifs). Viennent ensuite les rôles de la GB à l'égard de la stratégie (déclinaison *versus* émergence de la stratégie), des arbitrages financiers (prévision à des fins de gestion financière, évaluation des risques, allocation interne de ressources) et du pilotage en cours d'année (adaptation et coordination des actions en cours d'année) ; pour ces trois dernières catégories de rôles, les pratiques ont une influence plus ambiguë : ces rôles sont moins influencés par les pratiques que celui de motivation par et sur les objectifs, mais les inconvénients à leur égard le sont plus, ce qui rend plus délicat le choix des pratiques. Enfin, le rôle de communication financière externe ressort comme quasiment indépendant des pratiques.

Nous avons également dégagé les pratiques les plus influentes. A ce stade, il est intéressant de rassembler toutes les informations sur les pratiques budgétaires dégagées de la littérature, dans le présent chapitre et au chapitre 1. C'est l'objet du tableau 32 ci-dessous.

Tableau 32 : Récapitulatif des informations dégagées de la littérature sur les dimensions des pratiques budgétaires

	Influence sur les rôles (Sponem)	Influence sur les inconvénients (Sponem)	Influence du contexte (Sponem)	Pratiques françaises	Souhait d'amélioration
Participation à la définition des objectifs	++ : sur tous les rôles, mais surtout rôles managériaux et de pilotage	En atténué quelques-uns (surtout à l'égard de la stratégie)	Oui	50 à 54%	Oui
Participation à l'élaboration des budgets				60 à 65%	Oui
Couplage avec la stratégie	+ : sur tous les rôles	En atténué quelques-uns	Assez peu	Environ 45%	Oui
Négociation opérationnelle				60 à 69%	Oui
Difficulté des objectifs	Nuit faiblement à quelques-uns	En augmente beaucoup, mais faiblement	Peu	Objectifs atteints pour + de 80% mais sans gros slack	
Suivi des écarts	++ : sur tous les rôles, mais surtout rôles managériaux	En atténué très peu	Moyennement	Pour 75 à 80% de manière générale, pour les 2/3 par hiérarchie	
Re-prévisions	Favorise un peu quelques rôles	Quasi-nulle	Surtout par actionnariat	75 à 91%	Oui
Révisions	Quasi-nulle	Quasi-nulle	Peu	?	
Evaluation	++ surtout sur rôles managériaux	Nulle	Oui	Prioritaire pour 40% à 45%	
Rémunération	+ : sur rôles managériaux	Nulle	Oui	Significative pour 52 à 86%	
Implication de la direction	++ : sur tous les rôles, surtout managériaux	En atténué un peu quelques-uns	Oui, par de nombreux facteurs	57%	
Niveau de détail	Favorise un peu quelques rôles	En atténué un peu quelques-uns	Peu	55%	
Formalisation	Assez faible mais sur beaucoup	Quasi-nulle	Oui, par de nombreux facteurs	57%	

Il ressort de ce tableau que les pratiques peuvent être classées en quatre catégories au regard de leur influence sur les rôles.

Quatre dimensions favorisent tous les rôles : la participation des responsables budgétaires, le caractère opérationnel de la négociation, l'implication de la direction et l'attention portée par la hiérarchie au suivi des écarts ; on remarque que, plus ces dimensions sont développées, plus la GB tend à être utilisée de manière interactive au sens de Simons. L'hétérogénéité des pratiques en France sur ces dimensions suggère que ces dernières ont un fort pouvoir discriminant sur l'importance fonctionnelle de la GB. En outre, deux dimensions, la participation des opérationnels et la nature des objectifs et de leur négociation (plus ou moins en lien avec la stratégie et les données opérationnelles) font partie des souhaits d'amélioration de la GB. Développer ces deux dimensions permettrait donc d'améliorer à la

fois l'utilité de la GB et la satisfaction à son égard. Cela semble d'autant plus envisageable pour la nature et la négociation des objectifs qu'elles ne sont pas fortement dépendantes du contexte. Soulignons également que le couplage de la GB avec la stratégie et les données opérationnelles est particulièrement intéressant à l'égard de notre problématique, car il est susceptible de concerner l'articulation de la GB avec des dispositifs de planification ou de prévision sur des données non monétaires. Quant à l'implication de la direction et l'attention portée par la hiérarchie au suivi des écarts, elles ne font pas partie des souhaits d'amélioration et sont influencées par le contexte.

L'évaluation-rémunération des managers sur des critères budgétaires favorise plus spécifiquement la motivation par et sur les objectifs et, dans une moindre mesure, les rôles à l'égard de la stratégie. Elle n'a en revanche quasiment aucun effet sur les inconvénients, pas même les comportements dysfonctionnels qui lui sont généralement attribués (cf. courant RAPM). Ce levier *a priori* puissant (et sans risques ?) d'influence sur la motivation par et sur les objectifs n'est cependant pas utilisé fortement en France. Nous mettons une interrogation sur l'absence de risques car c'est peut-être justement parce que ces pratiques ne sont pas très marquées en France que leurs éventuels effets pervers ne sont pas perçus par les enquêtés. Par ailleurs, les souhaits d'amélioration de la GB dégagés au chapitre 1 sont de diminuer encore l'évaluation et la rémunération sur des critères budgétaires. On soulignera que cette dimension présente aussi comme particularité de concerner l'articulation de la GB avec les dispositifs de gestion des ressources humaines.

Trois dimensions ont une influence modérée mais assez générale sur les rôles : la difficulté des objectifs, le niveau de détail et celui de formalisation des processus budgétaires. La possibilité d'atteindre les objectifs et un niveau suffisant de détail des documents budgétaires constituent en fait plus des « facteurs d'hygiène »⁶¹ de la GB, permettant plus d'éviter des inconvénients que de favoriser des rôles. En France, un trop faible niveau de détail est plus souvent (dans 45 % des cas) qu'un niveau de difficulté trop élevé (environ 20 % des cas) susceptible d'amoindrir un peu l'importance fonctionnelle de la GB. Quant à la formalisation des objectifs, elle constitue un levier secondaire et utilisé assez fréquemment en France (57 % des cas) d'amélioration des fonctions de la GB. En tout état de cause, aucune de ces trois pratiques ne semble faire partie des priorités d'amélioration de la GB d'après les souhaits d'amélioration de la GB mentionnés au chapitre 1.

Les re-prévisions et révisions budgétaires ont peu à aucune influence sur les rôles et sur les inconvénients. Comme les re-prévisions (pas les révisions) sont désormais très répandues en France, elles constituent un exercice assez gratuit et pourtant plébiscité, semble-t-il, puisqu'elles font partie des souhaits d'amélioration de la GB (cf. chapitre 1), peut-être en termes de fréquence ou de remplacement par des *rolling forecasts*. L'autre paradoxe à propos des re-prévisions est qu'elles

⁶¹ Ce terme est repris de Herzberg à propos des effets de la satisfaction des besoins psychologiques sur la motivation au travail (cf. chapitre 1) et nous l'utilisons donc ici par analogie.

ressortent de l'étude de contingence élargie de Sponem (2004) comme faisant partie des dimensions les plus influencées par des déterminants institutionnels, et plus particulièrement par le type d'actionnariat, l'appartenance à un groupe ou la cotation en bourse. Voilà donc une pratique fortement conditionnée par des attentes externes, en l'occurrence celles des actionnaires, et qui a très peu d'influence sur les rôles budgétaires, et en tout cas, pas celui de communication financière à ces mêmes actionnaires.

Enfin, ajoutons que Sponem (2004) a réalisé une typologie des pratiques budgétaires dont il dégage cinq grands types, caractérisés chacun par un ensemble de pratiques, de rôles, d'inconvénients et un niveau associé de satisfaction. Cependant, pour intéressante que cette typologie soit, elle ne parvient à expliquer que 52 % de la variance sur les onze dimensions initialement retenues par Sponem. La diversité de pratiques semble donc bien en lien avec la diversité des rôles, mais est cependant loin d'avoir une répercussion systématique sur les rôles.

Conclusion du chapitre 2

L'objectif de ce chapitre était de dégager de la littérature une meilleure compréhension des relations entre rôles et pratiques budgétaires.

La section 1 a permis de cerner au préalable l'axe « pratiques » de notre recherche. Nous avons d'abord dégagé de la littérature les dimensions des processus budgétaires permettant de caractériser les pratiques. Nous en avons tiré une liste d'items qui nous sera utile pour caractériser ultérieurement les pratiques pour notre propre étude. Cette analyse a aussi permis d'approfondir la conception de Simons d'une utilisation diagnostique et d'une utilisation interactive. Elle suggère notamment qu'une utilisation interactive se traduirait par un niveau de difficulté *ex ante* plus élevé qu'avec une utilisation diagnostique, sans que cela préjuge pour autant, compte-tenu des modalités d'évaluation associées aux deux utilisations, d'un niveau d'atteinte *ex post* moins élevé des objectifs.

Puis nous avons réalisé une synthèse d'enquêtes françaises réalisées dans les années 2000 sur les pratiques budgétaires, afin de disposer d'une base d'appréciation ultérieure des implications des pratiques sur les rôles.

En section 2, nous avons cherché à comprendre l'origine de la relation entre rôles et pratiques budgétaires à travers la question suivante : le choix des rôles budgétaires « énonçables » (et donc *a priori* plutôt fonctionnalistes) précède-t-il celui des pratiques ou bien ces rôles découlent-ils de pratiques utilisées pour des motifs autres que fonctionnalistes, c'est-à-dire relevant d'une rationalité non purement économique ? En effet, la réponse à cette question est importante pour interpréter la

diversité des rôles budgétaires. Pour tenter de répondre à cette question, nous avons recherché des explications à la diversité des pratiques et rôles budgétaires dans les littératures fonctionnaliste et non fonctionnaliste. En ce qui concerne les explications fonctionnalistes, nous avons plus particulièrement analysé les recherches contingentes sur la GB ; en effet, bien que notre projet ne relève pas d'une approche contingente, ni de la GB ni du contrôle organisationnel, les études contingentes sont celles qui ont le plus exploré les causes à la diversité budgétaire à un niveau d'analyse organisationnel.

Il ressort de cet examen des deux types de littérature cinq enseignements plus particulièrement intéressants pour notre problématique :

- sur les explications contingentes à la diversité budgétaire : le pouvoir explicatif des recherches contingentes est assez faible ; par ailleurs, les résultats des différentes recherches ne convergent pas en raison, certes, d'une hétérogénéité des approches méthodologiques, remédiable, mais aussi d'autres lacunes, mentionnées ci-dessous ;
- sur la diversité des rôles budgétaires : une des critiques à l'égard des recherches contingentes est que la plupart font l'impasse sur les rôles de la GB ou partent du présupposé que la GB exerce principalement une fonction (en l'occurrence de motivation des individus à travers une évaluation-rémunération sur des critères budgétaires) ;
- sur l'existence de plusieurs dispositifs au sein du contrôle organisationnel : une autre critique à l'égard de la recherche contingente est qu'elle assimile souvent la contingence de la GB à celle du contrôle organisationnel, ignorant le fait que plusieurs dispositifs de contrôle sont susceptibles de jouer un même rôle ;
- sur l'origine des liens entre pratiques et rôles budgétaires : les rôles budgétaires recherchés orientent en partie les pratiques (approche fonctionnaliste), mais les pratiques peuvent aussi, d'après la théorie de la structuration et la théorie institutionnelle, présenter une forme d'autonomie par rapport aux intentions fonctionnalistes et, de ce fait, contraindre les rôles que la GB peut jouer au sein d'une organisation ; par rapport à notre approche managériale, il peut donc être intéressant d'analyser plus finement les liens entre pratiques et rôles pour chercher à les améliorer, tout en étant conscient des limites d'une telle démarche ;
- sur les niveaux hiérchiques d'analyse des rôles et des pratiques : la théorie institutionnelle considère que les pratiques et rôles peuvent différer entre les différents niveaux hiérarchiques d'une organisation (phénomène de découplage). Certaines enquêtes sur les rôles présentées au chapitre 1 suggèrent pour leur part des différences de perception d'intérêt de la GB entre sièges et subdivisions. Il semble donc que la prise en compte du niveau hiérarchique présente un intérêt pour la compréhension de la place de la GB au sein du contrôle organisationnel.

En section 3, nous avons cherché à analyser précisément les liens, d'après la littérature, entre les différentes dimensions des pratiques et les différents rôles budgétaires. Les principaux constats sont les suivants.

Tout d'abord, les pratiques constituent globalement moins des freins que des catalyseurs aux rôles de la GB (elles influencent moins les inconvénients que certains rôles de manière positive). Ce constat fournit donc une explication au fait que la GB soit vue dans quasiment toutes les organisations et quelles que soient leurs pratiques comme un outil de gestion utile : aucune pratique ne parvient vraiment à rendre la GB « nuisible » mais, en revanche, les pratiques peuvent fortement favoriser certains rôles. La diversité des pratiques constitue donc un fort potentiel d'explication aux différences d'importance fonctionnelle de la GB. Par ailleurs, ce constat suggère que les inconvénients budgétaires sont peu déterminants pour l'importance fonctionnelle de la GB. Nous choisissons donc de nous intéresser plus aux rôles qu'aux inconvénients de la GB dans notre étude empirique.

Les rôles managériaux (motivation par et évaluation sur les objectifs) sont les plus favorisés par les pratiques. Les pratiques influencent moins les rôles à l'égard de la stratégie, des arbitrages financiers et du pilotage en cours d'année et, de plus, sont plus délicates à manier car elles génèrent aussi des inconvénients. Le rôle de communication financière est presque indépendant des pratiques.

Les pratiques les plus influentes sont la participation des opérationnels, le caractère opérationnel de la négociation, l'implication de la direction et l'attention portée aux écarts, autant de dimensions caractéristiques du type d'utilisation, diagnostique ou interactive, et sur lesquelles les enquêtes témoignent d'une assez forte hétérogénéité. L'évaluation et la rémunération sur des critères budgétaires favorisent principalement les rôles managériaux, et ce, sans générer de comportements dysfonctionnels, du moins avec leur utilisation actuellement peu marquée d'après les enquêtes. Les niveaux de difficulté des objectifs, de détail et de formalisation ont une influence modérée mais assez générale. Les re-prévisions et les révisions n'ont presque aucune influence, bien que les premières soient très répandues.

Par ailleurs, les enquêtes de Sponem (2004) et d'Hansen et Van der Stede (2004), de manière différente, jettent un doute sur le fait que le type d'utilisation de Simons, interactive ou diagnostique, ait une influence sur les rôles joués par la GB à l'égard de la stratégie. Autre remise en cause des interprétations habituelles des deux types d'utilisation : les quatre dimensions favorisant le plus fortement au global et le plus grand nombre de rôles et qui, combinées, correspondent plutôt à une utilisation interactive (cf. ci-dessus) ressortent comme compatibles avec une évaluation et une rémunération sur des critères budgétaires (Sponem, 2004 ; Van der Stede, 2001). Cette combinaison antinomique d'une lecture très binaire du modèle de Simons correspond d'assez près, selon Van der

Stede (2001), à ce qu'Anthony appelle une gestion budgétaire serrée (*tight control*) et est aussi celle qui, d'après la typologie de Sponem (2004), génère le moins de critiques.

Pour terminer, soulignons que nous n'avons pas trouvé dans la littérature de recherche sur les pratiques susceptibles d'intervenir dans l'articulation de la GB avec les autres dispositifs de contrôle, excepté celle de Komarev (2007) de manière limitée, alors que la plupart des souhaits d'amélioration de la GB dégagés du chapitre 1 renvoient à cette articulation.

CHAPITRE 3. LA GESTION BUDGETAIRE, COMPOSANTE PARMIS D'AUTRES DU CONTROLE ORGANISATIONNEL

La nécessité de ne pas étudier isolément un dispositif de contrôle a déjà été mentionnée au chapitre 2 comme limite à la recherche contingente, à la théorie de l'agence et à la théorie néo-institutionnelle. Plusieurs auteurs préconisent ainsi d'étudier la GB ou, plus généralement, les différents types de contrôle dans le cadre du « *package* » plus global de contrôle organisationnel, ce qui correspond également au concept de « *control mix* » (Abernathy et Chua, 1996 ; Covaleski *et al*, 2003 ; Flamholtz, 1983 ; Otley, 1980). Au vu des dates de ces différentes publications, on remarque que la préconisation n'est pas nouvelle mais que, pourtant, elle semble toujours d'actualité.

Les objectifs de ce chapitre sont donc de présenter les différents types de contrôle pouvant être à l'œuvre dans une organisation (en section 1) pour ensuite identifier les différents types de relations que la GB peut entretenir avec eux (en section 2).

Le concept de contrôle doit bien sûr être entendu dans son acception la plus large de maîtrise, c'est-à-dire pas seulement dans sa dimension de vérification que certaines caractéristiques organisationnelles désirées sont respectées, mais aussi dans sa dimension incitative à l'égard de ces caractéristiques, voire d'émergence de celles-ci.

Apportons également d'emblée quelques précisions terminologiques sur les différents types de contrôle, inspirées en partie de Chiapello (1996)⁶². Nous parlerons ici de :

- *mode de contrôle* lorsqu'il s'agit de caractériser un contrôle par rapport à son objet (actions, résultats, culture, stratégies, etc.) ;
- *vecteur ou moyen de contrôle* lorsqu'il s'agit d'une démarche ou d'un processus ou encore d'un mécanisme générique utilisé pour véhiculer, exercer le contrôle (par exemple, contrôle par le marché, contrôle de gestion, contrôle par les valeurs, contrôle par les règles-procédures, etc.) ;
- *dispositif ou outil ou instrument de contrôle ou de gestion* pour les composantes concrètes (formelles ou informelles) d'un vecteur de contrôle ; la GB est ainsi un outil particulier pouvant être utilisé dans le cadre du processus de contrôle de gestion.

Remarquons cependant qu'ainsi que nous allons le voir, certains modes de contrôle peuvent être associés à un vecteur ou moyen de contrôle unique, tandis que d'autres peuvent être servis par

⁶² Chiapello utilise le terme « mode de contrôle » pour tous les types de contrôle, pas seulement pour désigner leur objet. Par ailleurs, elle utilise le concept de moyen ou vecteur de contrôle, mais pas celui de dispositif ou outil de contrôle.

plusieurs moyens de contrôle. De même, les moyens de contrôle peuvent comprendre selon les cas un ou plusieurs dispositifs ou outils.

Section 1. Le contrôle organisationnel, ses objets et ses vecteurs

Dans cette section, nous présentons tout d'abord la conception du contrôle organisationnel que nous avons retenue. Puis nous exposons les principales typologies du contrôle organisationnel pour établir des correspondances entre elles et en dégager les principaux modes de contrôle et vecteurs associés. Nous analysons ensuite les différents modes et vecteurs de contrôle en termes de fonctions, inconvénients et conditions d'utilisation avant d'aboutir à une synthèse en fin de section.

1. Notre conception du contrôle organisationnel

La définition du contrôle organisationnel la plus neutre que nous ayons trouvée est celle d'Hofstede (1967, p. 13) : « *processus par lequel un élément (une personne, un groupe, une machine, une institution, une norme) affecte intentionnellement les actions d'un autre élément* ». Cependant, sa neutralité la rend justement peu exploitable pour nous.

Dermer (1988), quant à lui, s'appuie sur Boland (1979) pour définir le contrôle comme « *ce qui cause ce qui arrive* » et comme le « *processus de création, de soutien et de modification de l'ordre organisationnel* ». L'efficacité de cet ordre ou contrôle organisationnel ne doit pas être reliée aux objectifs mais être évaluée en termes de cohésion organisationnelle, d'adaptabilité et, de manière ultime, de survie. Il s'agit d'une conception plurielle de l'organisation, vue comme un réseau socio-politique sous l'influence de diverses parties prenantes. Le dirigeant ne peut donc être le seul à contrôler l'organisation, qui fait aussi l'objet d'activités autonomes de la part des diverses parties prenantes. Dermer préconise ainsi une théorie globale du contrôle, englobant les effets de l'activité managériale et ceux de l'activité autonome. Nous adhérons à cette perspective quant à la nature du contrôle organisationnel, que nous voyons moins comme un système rationnellement créé et organisé que comme un « *package* » (expression reprise d'Otley, 1999), fruit de diverses influences, par forcément toutes fonctionnalistes. En revanche, rappelons que le cœur de notre problématique concerne les rôles fonctionnalistes de la GB et que nous avons de ce fait écarté les enjeux politiques et de pouvoir⁶³. Nous nous inscrivons donc dans une conception managériale du contrôle, c'est-à-dire

⁶³ Pour autant, ainsi que précisé au chapitre 2, nous intégrons dans notre recherche des approches non fonctionnalistes en ce qui concerne uniquement le statut des pratiques budgétaires dans le cadre de leurs relations avec les rôles budgétaires fonctionnalistes.

caractérisée par une intentionnalité de la part d'un dirigeant mû par la volonté de servir les buts organisationnels, ce qui est différent de la recherche de la seule cohésion organisationnelle au sens de Dermer.

A cet égard, Ouchi (1979) recense diverses significations du contrôle organisationnel :

- un équivalent du pouvoir managérial (Etzioni, 1965) ;
- la somme des relations d'influence inter-individuelles (Tannenbaum, 1968) ;
- une question de gestion des flux d'information : Galbraith (1973), Ouchi et Maguire (1975) ;
- une question de création et de pilotage des règles, à travers un système d'autorité hiérarchique tel que spécifié par Weber : Blau et Scott (1962), Perrow (1972) ;
- un processus cybernétique permettant de tester, mesurer et fournir un feed-back : Reeves et Woodward (1970) ; Thompson (1969).

Les deux premières définitions traduisent, selon Dermer, deux variantes de la conception managériale du contrôle : autoritaire et consensuelle. La variante autoritaire d'Etzioni considère que le contrôle implique l'exercice d'une autorité et que le management constitue la force dominante de contrôle, qu'elle soit entièrement centrée sur elle-même ou bien socialement responsable. La variante consensuelle de Tannenbaum voit plus le contrôle comme le fruit de relations sociales interdépendantes que comme l'imposition d'une autorité. Les deux conceptions ont cependant en commun de voir les organisations comme des systèmes finalisés, conforme à notre conception fonctionnaliste dans laquelle le contrôle vise l'atteinte de buts organisationnels préalablement définis. Elles diffèrent en revanche sur la manière d'obtenir une convergence des buts des acteurs avec ceux de l'organisation.

Par rapport à notre sujet d'étude, la GB, dont on a vu qu'une des fonctions était de motiver les acteurs, nous optons pour la variante consensuelle. Le mot fédérateur de cette variante semble bien être l'influence, mot déjà présent dans la définition de Tannenbaum et que nous avons trouvé dans plusieurs autres définitions : Bouquin (2005, p. 3) : *« la notion de contrôle fait référence à des dispositifs divers, d'influence plus que de commandement direct par la hiérarchie »* ; Chiapello (1996, p. 52-53) *« toute influence créatrice d'ordre, c'est-à-dire d'une certaine régularité. [...] Le contrôle a pour résultat de réduire les degrés de liberté laissés aux personnes dans les organisations, soit en empêchant certaines actions, soit en accroissant le caractère désirable d'autres actions »* ; Flamhotz (1983, p. 154) : *« toute action ou activité visant à influencer la probabilité que les personnes se comportent dans le sens de l'atteinte des objectifs organisationnels. »*

Quant aux trois dernières définitions du contrôle citées par Ouchi, elles s'intéressent à différents moyens et processus de contrôle. Pour notre part, plutôt que d'associer le contrôle organisationnel à un type ou processus particulier de contrôle, nous privilégions la conception qu'en ont Abernathy et

Chua (1996, p. 573), à savoir, un « système qui comprend une combinaison de mécanismes de contrôle conçus et mis en œuvre par le management pour augmenter la probabilité que les acteurs organisationnels se comportent de manière cohérente avec les objectifs de la coalition organisationnelle dominante ». Nous considérerons ici que la coalition dominante est représentée par le dirigeant.

Pour résumer, nous nous inscrivons dans une conception managériale et plutôt consensuelle du contrôle, dans le cadre d'une organisation finalisée et devant assurer une convergence suffisante des buts de ses acteurs avec ceux de l'organisation. La direction cherche pour cela à influencer les comportements des acteurs à travers un système de contrôle organisationnel composé de divers modes de contrôle et, en leur sein parfois, de divers moyens-mécanismes de contrôle. L'efficacité du contrôle organisationnel repose sur la capacité à choisir les différents modes et moyens de contrôle pertinents à l'égard des buts organisationnels et, comme on le verra, à les utiliser de manière cohérente.

2. Les typologies du contrôle

Notre propos ici n'est pas de réaliser une présentation exhaustive des typologies de contrôle⁶⁴, mais de faire ressortir les correspondances et les différences des plus connues d'entre elles, plus particulièrement en termes de modes et de vecteurs de contrôle. Cela permettra en effet de situer ensuite les places que la GB peut y occuper et la « concurrence » à laquelle elle peut devoir faire face.

Chiapello (1996) a réalisé une analyse de la littérature sur les différents types et typologies de contrôle. Pour ce faire, elle a proposé un cadre d'analyse comportant six dimensions : l'objet du contrôle, le moyen ou vecteur utilisé, la source d'influence (qui ou quoi ?), le processus suivi (cybernétique ou pas), le moment du contrôle (avant, pendant ou après l'action) et, enfin, la réaction et attitude du contrôlé (implication morale, relation instrumentale, aliénation). Nous ne nous intéresserons pas à la source d'influence ni aux réactions du contrôlé car ces deux dimensions renvoient principalement à des enjeux de pouvoir entre « contrôleurs » et « contrôlés », que nous excluons de notre recherche. Sur les quatre autres dimensions, nous nous centrerons prioritairement sur les deux premières dimensions, les objets et les moyens du contrôle. Quant aux deux dimensions restantes, le caractère cybernétique ou pas du processus et le moment du contrôle, nous ne les mentionnerons qu'occasionnellement, lorsqu'elles font partie intégrante des typologies que nous présentons.

Précisons également que plusieurs typologies, organisées autour de dimensions externes au contrôle organisationnel (types de mission, de stratégie, de technologie, d'environnement, etc.), correspondent

⁶⁴ Pour une présentation plus complète, voir Chiapello (1996).

à une approche contingente ; en présentant ces typologies, nous serons donc amenée à mentionner ces dimensions et donc, implicitement, le caractère contingent du contrôle ; pour autant, nous ne développerons pas d'analyse de ces contingences, car notre problématique est centrée uniquement sur les composantes et le fonctionnement internes au contrôle organisationnel.

2.1. La typologie d'Anthony

Anthony (1965 ; 1988-1993) a été le premier à définir trois niveaux de contrôle organisationnel : la planification ou contrôle stratégique (*strategic planning*), le contrôle de gestion et le contrôle opérationnel (1965) ou des tâches (1988-1993). Il les définit comme suit.

Planification- contrôle stratégique : « la planification stratégique⁶⁵ est le processus qui consiste à décider des objectifs de l'organisation, des changements de ces objectifs, des ressources utilisées pour atteindre ces objectifs, et des politiques qui doivent gouverner l'acquisition, l'utilisation et la mise à l'écart de ces ressources » (1965, p. 16). Dans son ouvrage de 1988-1993, Anthony resserre sa définition autour de la seule décision des buts de l'organisation et des stratégies pour les atteindre : « la planification stratégique est le processus de décision des buts de l'organisation et des stratégies pour les atteindre » (p. 31).

Contrôle de gestion : « le contrôle de gestion est le processus par lequel les managers obtiennent l'assurance que les ressources sont obtenues et utilisées de manière efficace et efficiente pour la réalisation des objectifs de l'organisation » (1965, p. 17). Dans son ouvrage de 1988-1993, il élargit sa définition, passant de la gestion des ressources à l'influence sur les individus qui est, on l'a vu, au cœur de la définition du contrôle organisationnel : « le contrôle de gestion est le processus par lequel les managers influencent d'autres membres de l'organisation pour mettre en œuvre les stratégies de l'organisation » (p. 10). Il précise que la déclinaison de la stratégie se fait à travers deux processus : celui de planification opérationnelle (ou programmation stratégique ou mise en œuvre de la stratégie), à moyen terme, et celui de budgétisation, à court terme.

Contrôle opérationnel (1965) ou des tâches (1988): « le contrôle des tâches est le processus consistant à s'assurer que les tâches spécifiques sont exécutées avec efficacité et efficience. Le contrôle des tâches est orienté sur les transactions, il s'intéresse aux tâches individuelles » (1988-1993, p. 38). Il précise que ce contrôle ne concerne que les activités programmables et répétitives.

Anthony (1988-1993) indique une hiérarchie entre ces trois types de contrôle, qui fonde leur articulation : « ces trois types [de contrôle] constituent approximativement une hiérarchie dans le

⁶⁵ Dans son ouvrage de 1988-1993, Anthony explique que le processus qu'il appelle « planification stratégique » comporte aussi une part de contrôle, mais plus faible que celle de planification ; c'est la raison pour laquelle il préfère le terme de planification stratégique à celui de contrôle stratégique.

sens où le contrôle opérationnel se fait en fonction de règles de décision fournies par le contrôle de gestion, qui existe pour mettre en œuvre les buts et stratégies décidés lors de la planification. » (p. 20). Bouquin (1998, p. 65) résume cette vision ainsi : « *Le contrôle de gestion est formé des processus et systèmes qui permettent aux dirigeants d'avoir l'assurance que les choix stratégiques et les actions courantes seront, sont et ont été cohérents, notamment grâce au contrôle d'exécution.* ». Au niveau hiérarchique, le contrôle stratégique est du ressort de la direction générale, tandis que le contrôle de gestion vise à orienter le comportement des responsables de centres de responsabilité, et le contrôle opérationnel, à encadrer les actions du personnel d'exécution. Dans cette conception, le contrôle de gestion s'inscrit dans un processus global de contrôle descendant et calé sur la ligne hiérarchique.

Bouquin (1998) prolonge cette typologie en en proposant une lecture en trois sous-processus temporels :

- un processus de finalisation, en amont de l'action, qui regroupe :
 - o « le diagnostic du jeu » : identification des personnes et des événements qui ont un rôle à jouer dans l'atteinte des finalités ; cela suppose l'existence d'une structure formelle définissant les tâches confiées et d'un système de motivation cohérent avec les finalités ;
 - o la décomposition des finalités en objectifs quantifiés et l'allocation des ressources ou moyens pour atteindre ceux-ci ;
 - o l'ajustement du système de motivation, afin qu'il permette de correctement motiver les acteurs et évaluer la performance.
- un processus de pilotage, en cours d'action, qui garantit :
 - o la vigilance dans l'action, ou suivi de la situation en cours, soit par observation directe des actions et de leurs effets, soit au moyen d'un système d'information d'aide à la prévision ;
 - o la prise de décisions correctives, grandement facilitée par l'existence d'outils de simulation ;
- un processus de post-évaluation, une fois l'action achevée, qui vise à évaluer la performance sur la base d'une comparaison entre, d'une part, les résultats obtenus et les moyens engagés, d'autre part, les finalités/objectifs visés et les moyens initialement prévus.

On constate que cette analyse correspond typiquement à celle d'un système cybernétique, ou homéostasique⁶⁶. En effet, Hatch (2000) explique que les systèmes cybernétiques sont caractérisés par Boulding dans sa théorie des systèmes comme étant ceux qui permettent de contrôler grâce à leur capacité à générer et utiliser des *feedbacks* pour réagir aux déviations par rapport à des normes ou résultats souhaités ; cette capacité leur permet, une fois conçus, de ne plus exiger d'apports externes :

⁶⁶ Précisons que, par ailleurs, Bouquin nuance fortement cette présentation très schématique.

ce sont des systèmes fermés. Il n'est d'ailleurs pas neutre de remarquer que, dans la hiérarchie des systèmes de Boulding, ce niveau est justement appelé « contrôle ».

Bouquin établit ensuite la correspondance entre ces trois grandes phases et la typologie d'Anthony.

Tableau 33 : Types de contrôle et sous-processus de contrôle, repris de Bouquin (1998, p 72)

	Stratégie	Gestion	Tâches
Finaliser	Choix de l'offre et des ressources Organisation de la chaîne de valeur	Missions des processus et des centres de responsabilité dans la chaîne de valeur Plans d'action et d'incitation. Budgets	Missions des tâches de routine dans les processus Organisation de ces tâches
Piloter	Suivi des hypothèses et de la mise en oeuvre	Suivi et anticipation Actions correctives	Suivi du déroulement par exception
Post-évaluer	Evaluation de la réussite d'une stratégie et de sa pérennité	Mesure de la performance du « contrat de gestion » Sanctions positives ou négatives	Bilan périodique des incidents
	Contrôle stratégique	Contrôle de gestion	Contrôle des tâches

Toutefois, la distinction entre contrôle stratégique, contrôle de gestion et contrôle opérationnel ainsi que l'articulation qui en découle restent schématiques, ainsi que l'a souligné Anthony lui-même (1988-1993, p. 41). Cependant la mise en garde d'Anthony contre les schématisations abusives a souvent été oubliée et sa typologie, un peu trop prise au pied de la lettre. Ainsi, Langfield-Smith (1997) déplore que la définition par Anthony du contrôle de gestion ait incité les chercheurs à connoter le contrôle de gestion de manière trop fortement comptable et à séparer artificiellement le contrôle de gestion du contrôle stratégique et du contrôle opérationnel. Elle souligne notamment que le contrôle stratégique est concerné par l'utilisation de *benchmarks* concurrentiels et de mesures non financières comme indicateurs à court terme de performance explicitement liés à des objectifs stratégiques. On voit ici combien la frontière entre contrôle de gestion et contrôle stratégique devient floue. De même, Bouquin (1998, p. 71) souligne que l'importance prise par la notion d'*empowerment* et ce, aux plus bas niveaux hiérarchiques, rend très artificielle la frontière entre le contrôle opérationnel ou d'exécution et le contrôle de gestion, et même, le contrôle stratégique. En effet, l'*empowerment* plaide pour une implication systématique de tous les niveaux hiérarchiques, y compris dans des activités importantes d'un point de vue stratégique.

2.2. Les typologies d'Ouchi et de Merchant

Ouchi (1977) et Merchant (1982) ont proposé deux typologies similaires puisque fondées sur les deux mêmes dimensions, mais sous des intitulés différents :

- Ouchi parle de connaissance du processus de transformation, quand Merchant parle de connaissance des actions désirables ;
- Ouchi parle de disponibilité des mesures d'*output* quand Merchant parle de capacité à mesurer les résultats.

Sur la base de ces deux dimensions, ils proposent la typologie suivante.

Tableau 34 : Les typologies d'Ouchi (1977) et de Merchant (1982)

Merchant		Possibilité de mesurer les résultats	
		Elevée	Faible
Connaissance du processus de transformation, des actions désirables	Elevée	Contrôle des actions et/ou des résultats Contrôle des comportements et/ou des outputs	Contrôle des actions spécifiques Contrôle des comportements
	Faible	Contrôle des résultats Contrôle des outputs	Contrôle du personnel Contrôle rituel → contrôle des qualifications

Ouchi (1977) part du constat que les concepts de contrôle et de structure ont été considérés comme obligatoirement liés jusque-là, sur la base de l'idée que le besoin de contrôle n'existe que dans le cas de certaines structures (décentralisées et/ou différenciées) liées à une grande taille. Ouchi considère que cette assimilation est réductrice et qu'il faut distinguer contrôle et structure, car, pour une taille et une structure données, plusieurs types de contrôle sont possibles et le choix entre eux peut dépendre de la technologie. Le contrôle consiste en effet selon Ouchi à piloter quelque chose et à le comparer à des standards, ceci générant des récompenses sélectives et des ajustements (conception cybernétique). Or, le « quelque chose » pouvant être des comportements ou des résultats, un choix est possible entre le contrôle des comportements et le contrôle des résultats (qui vise néanmoins à orienter les comportements à travers la fixation de résultats désirés). Le contrôle des comportements n'est possible que si les liens de causalité entre *inputs* et *outputs* (ou maîtrise du processus de transformation) est connu. Le contrôle des résultats est possible en l'absence de connaissance de ces liens mais requiert de pouvoir mesurer les résultats. Enfin, lorsque ni le contrôle des résultats ni celui des comportements n'est possible, aucun apprentissage n'est possible, faute de repères sur les résultats ou les comportements désirables ; seul alors un contrôle rituel est possible, qui n'a que l'apparence de rationalité et légitime ainsi l'organisation. Dans ce cas, les organisations cherchent généralement à contourner le problème en se reposant sur la sélection de salariés hautement qualifiés.

Il mène ensuite une étude visant à étudier les contextes d'utilisation du seul contrôle des résultats. Le principal constat est le suivant : les buts et résultats désirables sont souvent trop divers pour qu'une mesure de résultat puisse rendre compte de tous et elle ne peut donc qu'être incomplète. De ce fait, pour éviter une focalisation des salariés sur les seuls résultats mesurés au détriment des autres, le contrôle des résultats est plus utilisé lorsque d'autres moyens de contrôle (plus subjectifs dans son étude) existent sur les autres objectifs et comportements désirés. La mesurabilité des résultats est donc une condition nécessaire à l'utilisation du contrôle des résultats, mais pas suffisante : il faut qu'il existe d'autres types de contrôle pour le contrebalancer et éviter la sur-focalisation. Ainsi, bien qu'Ouchi présente le contrôle des résultats comme un système cybernétique, il montre que les limites

d'un système totalement codifié de récompenses-sanctions qui lui est en principe attaché nécessitent l'utilisation simultanée de plusieurs modes de contrôle.

Merchant (1982) mentionne Ouchi dans son article et, de fait, il reprend les mêmes dimensions et propose les mêmes modes de contrôle, mais sous des intitulés différents. On notera cependant une légère différence entre la matrice de Merchant et celle d'Ouchi : en l'absence de connaissance des liens de cause à effet et de possibilité de mesurer les résultats, Merchant ne mentionne pas le contrôle rituel comme étape préalable au contrôle par le recours à des salariés très qualifiés. Par ailleurs, Merchant ne réalise pas d'étude empirique mais développe plus les avantages et inconvénients du contrôle des actions et du contrôle des résultats (nous les mentionnerons au § 3). On soulignera qu'il ne mentionne en revanche aucun inconvénient pour le contrôle du personnel. En outre, Merchant liste des outils de contrôle pour chacun des trois modes de contrôle (cf. tableau 35 ci-dessous).

Tableau 35 : Cadre de classification des outils de contrôle, Merchant (1982)

Objet du contrôle		
Actions spécifiques	Résultats	Personnel
Contraintes sur les comportements : - physiques (e.g. verrous, personnel de surveillance) - administratives (e.g. séparation des fonctions)	Responsabilisation sur les résultats : - standards - budgets - direction par objectifs	Développement des aptitudes : - recrutement - formation - attribution de missions Amélioration de la communication : - clarifier les attentes - fournir l'information utile à la coordination Encourager le contrôle par les pairs : - groupes de travail - partage d'objectifs
Responsabilisation sur les actions : - règles de travail - politiques et procédures - codes de conduite		
Cadrages préventifs : - supervision directe - limitation des prérogatives - revues budgétaires		

On remarque sans surprise que Merchant considère que les outils du contrôle de gestion (fixation de standards, budgets, direction par objectifs) relèvent du contrôle des résultats. Soulignons cependant qu'il s'agit dans ce cas plus d'une correspondance que d'une synonymie. En effet, le contrôle des résultats est un mode de contrôle car il spécifie l'objet du contrôle (les résultats), alors que le contrôle de gestion est un processus servant l'atteinte de résultats désirés (en l'occurrence, découlant d'objectifs stratégiques, si l'on se réfère à la définition d'Anthony, 1988) et donc un vecteur ou moyen de contrôle. De fait, le contrôle des résultats peut aussi être véhiculé par d'autres processus que le contrôle de gestion, comme on le verra par la suite. On note aussi que la GB n'est pas totalement absente du contrôle des actions, à travers les revues budgétaires.

2.3. Ouchi et les mécanismes de contrôle : marché, bureaucratie et clan

Oucui (1979, 1980) a raffiné et complété sa matrice de 1977 en s'interrogeant non plus sur les objets, mais sur les mécanismes de contrôle organisationnel. Selon lui, le but du contrôle organisationnel, à savoir, obtenir une coopération entre individus qui ont des intérêts partiellement divergents, peut dans l'absolu être atteint à travers trois mécanismes : le mécanisme de marché, le mécanisme bureaucratique et le mécanisme de socialisation qu'il qualifie de clanique.

Le mécanisme de marché permet d'évaluer précisément la contribution de chaque personne-entité grâce à une comparaison avec le prix du marché. Ouchi fait remarquer que les organisations, généralement de grande taille, qui utilisent les prix de cession entre entités constituées en centres de profit ou d'investissement introduisent les mécanismes de marché dans l'organisation : chaque entité cherche à maximiser son profit en retenant pour ses transactions internes le meilleur prix disponible au sein de l'organisation⁶⁷. Dans une organisation que le risque de *turnover* élevé de ses salariés ne pénaliserait pas, même la relation entre employeur et employé peut être assimilée à une relation client-fournisseur.

Conceptuellement, le contrôle par le marché est un mécanisme de contrôle organisationnel très efficace. En effet, la référence au marché offre un critère très simple de décision et d'évaluation des performances des employés ou entités ; il dispense de devoir déployer de coûteux efforts pour orienter le travail des subordonnés et évaluer leur performance tout en obtenant une mise sous tension maximum des entités-salariés ; il élude la question de la convergence des buts, car la neutralité du prix de marché permet de récompenser chaque employé-entité en fonction de sa performance financière.

Cependant, les conditions pour que les mécanismes de marché puissent opérer en interne sont importantes :

- il faut que les activités soient suffisamment banalisées pour que ceux qui les réalisent soient facilement substituables ;
- il faut que toutes les dimensions de l'activité soient mesurables précisément ;
- l'existence d'une norme de réciprocité est également requise : chaque partenaire doit pouvoir avoir l'assurance que l'autre ne triche pas et qu'au cas où il tricherait et serait démasqué, il encourrait le risque d'être rejeté par toute la communauté (et pas seulement par le partenaire lésé), perdant ainsi toute possibilité de rémunération.

Ces conditions étant rarement toutes et totalement vérifiées, elles constituent d'importantes limites à l'utilisation du mécanisme de marché en interne aux organisations. En outre, son utilisation ne parvient pas à tenir compte des interdépendances entre entités ou salariés. Un réel mécanisme de

⁶⁷ Burlaud (2000) rajoute aussi le cas de figure où les entités sœurs sont de fait mises en concurrence avec le marché externe lorsque les centres de profit ou d'investissement sont libres de choisir de réaliser leurs transactions en interne ou en externe à l'organisation.

marché ne peut donc presque jamais être mis totalement à l'œuvre dans les organisations. C'est pourquoi le mécanisme bureaucratique est souvent utilisé à sa place mais aux mêmes fins.

Le contrôle bureaucratique « *implique une surveillance serrée du personnel et un encadrement par les supérieurs hiérarchiques de leurs subordonnés. L'information nécessaire à la réalisation des tâches est contenue dans des règles ; celles-ci peuvent porter sur les processus à respecter ou spécifier les standards de résultats ou de qualité* » (Ouchi, 1979, p. 835). Ce mécanisme repose donc sur des règles ou standards qui constituent des normes par rapport auxquelles les performances sont évaluées. Lorsque ces normes portent sur des processus d'action, il s'agit d'un contrôle des actions et, lorsqu'elles portent sur des standards de résultat (notamment exprimés sous forme de coûts standards ou de budgets), il s'agit d'un contrôle des résultats. Par ailleurs, un contrôle bureaucratique s'appuie sur l'acceptation de l'autorité hiérarchique ; en effet, le chef participe à l'élaboration des règles ou standards et évalue les performances par rapport à eux. Il faut donc que sa légitimité soit reconnue. En quelque sorte, dans le contrôle bureaucratique, et par comparaison au contrôle par les mécanismes de marché, le chef se substitue au marché, et la règle ou standard, au prix de marché ou prix de cession. Enfin, tout comme dans le contrôle par le marché, le contrôle bureaucratique suppose une norme de réciprocité ; dans le cas du contrôle par le marché, elle peut être traduite par l'expression « *à travail honnête, paye honnête* » (Ouchi, 1979, p. 838).

Le contrôle bureaucratique, bien que plus souvent utilisable que le contrôle par les mécanismes de marché, est cependant plus coûteux : alors que le prix offre en lui-même un point de comparaison avec le marché, une règle ou un standard n'est qu'une norme arbitraire par rapport à laquelle une comparaison avec les réalisations reste à faire ; or, le fait de chiffrer les réalisations pour pouvoir les comparer aux standards génère un coût, et encore plus si le standard est qualitatif. Pour éviter ces coûts d'encadrement et d'élaboration de l'information utile à la prise de décision et à l'évaluation, l'organisation peut souhaiter recourir au mécanisme du clan. Elle n'a même pas d'autre solution si la tâche est tellement complexe ou ambiguë que l'évaluation de performance n'est pas possible.

Le mécanisme clanique parvient à la coopération en choisissant et en socialisant les individus de sorte que leurs objectifs individuels recouvrent ceux de l'organisation. Cette intériorisation des buts organisationnels est fondée sur le partage de valeurs et de croyances. Il s'agit donc d'un contrôle par la culture⁶⁸. Les coûts de sélection (recrutement) et de socialisation (par la formation aux valeurs de l'organisation) sont au départ élevés et les salaires généralement aussi mais, une fois que les individus sont socialisés, les coûts d'encadrement et les coûts d'élaboration de l'information pour la prise de décision sont particulièrement faibles. Le contrôle par la culture est donc potentiellement efficace,

⁶⁸ Ouchi utilise le terme de clan pour distinguer la culture d'une organisation de la culture liée à une profession (représentée dans diverses organisations) et d'une culture liée à un pays ou une entité politique.

mais sous réserve que l'organisation puisse réaliser une forte sélection de ses salariés et parvienne à les garder.

Dans l'absolu, le contrôle par le marché et le contrôle clanique sont potentiellement les plus intéressants pour l'organisation. Mais les conditions pour qu'ils puissent fonctionner sont à la fois totalement opposées et très difficiles à satisfaire. C'est pourquoi le contrôle bureaucratique, des actions ou des résultats, est le plus fréquent : les conditions pour qu'il puisse opérer sont moins difficiles à réunir et il constitue également un compromis acceptable entre les deux autres mécanismes, en ce sens qu'il emprunte un peu aux deux : il évalue en partie la performance de chaque individu aussi précisément que possible et engendre une implication partielle à travers une reconnaissance de légitimité à l'autorité hiérarchique.

2.4. La typologie d'Hofstede

La typologie d'Hofstede (1981) a ceci de particulier qu'elle ne s'intéresse pas à proprement parler aux contrôles mis en place par l'organisation mais au processus de décision des individus face à certaines situations découlant de caractéristiques organisationnelles. Bien qu'Hofstede utilise le mot « contrôle » pour qualifier les différents processus de décision, il s'agit en quelque sorte des types de contrôle exercés par les individus, et non par l'organisation, sur leurs propres activités. Sa typologie ne traite donc pas des modes, vecteurs et outils de contrôle, mais, comme elle repose néanmoins sur des caractéristiques organisationnelles permettant d'orienter ceux-ci, elle se superpose à ceux-ci.

Hofstede dégage six processus de décision individuelle sur la base de quatre questions principales sur les caractéristiques de l'activité⁶⁹, posées dans un ordre précis :

- *les objectifs sont-ils (irréremédiablement) ambigus ?* Si c'est le cas, que ce soit en raison de conflits d'objectifs, d'une mauvaise connaissance de la relation entre moyens et objectifs ou de l'imprévisibilité de l'environnement, le seul mode de contrôle possible est le contrôle politique ; il s'exprime par exemple à travers des choix d'investissements stratégiques ; en revanche, si les objectifs ne sont pas ambigus, il convient de se poser la question suivante ;
- *les résultats sont-ils mesurables, directement ou au moyen d'approximations ?* Si ce n'est pas le cas, on ne pourra recourir qu'au contrôle par jugement -par essence, subjectif- qui s'appliquera aux actions comme à l'évaluation des résultats ; seuls les objectifs, généralement après discussion, sont dépourvus d'ambiguïté. Le jugement des décideurs peut par exemple intervenir lors de l'allocation de budgets pour des centres de coûts discrétionnaires. Si, en revanche, les résultats sont mesurables, on se posera la troisième question ;

⁶⁹ Signalons qu'Hofstede (1981), dans le cadre d'une étude de cas, applique sa typologie à la GB en fonction du type de centres de responsabilité (mais dans le contexte particulier des organisations publiques ou non marchandes, c'est-à-dire uniquement pour des centres de coûts, discrétionnaires *versus* standards) et du type de budget (d'investissement *versus* d'exploitation). Nous ne présenterons pas cette analyse ici.

- les effets des interventions sont-ils connus ? Cette question renvoie à la connaissance des relations de cause à effet entre les *inputs* et les *outputs*. Que la réponse à cette question soit positive ou négative, le mode de contrôle dépendra de la réponse à la question suivante ;
- l'activité est-elle répétitive ? En croisant cette question avec la question précédente, quatre cas de figure sont envisageables :
 - la relation de cause à effet n'est pas connue et l'activité n'est pas répétitive : c'est le contrôle intuitif qui s'exercera, mais uniquement sur les actions, puisque les objectifs sont clairs, et les résultats, mesurables ;
 - la relation de cause à effet n'est pas connue, mais l'activité est répétitive : on peut espérer profiter d'un apprentissage progressif et le contrôle des actions s'obtiendra sur le mode des essais-erreurs, par ajustements successifs ;
 - la relation de cause à effet est connue, mais l'activité n'est pas répétitive : on recourt à un contrôle par expert, où l'expérience accumulée de l'expert permet de palier le manque de répétitivité de l'action ;
 - la relation de cause à effet est connue et l'activité est répétitive : un contrôle routinier peut être utilisé ; à l'extrême, on peut même concevoir qu'il soit dans certains cas automatisé ou informatisé.

Hofstede utilise un organigramme décisionnel pour présenter le choix entre ces six processus de décision ; pour notre part, afin d'en faciliter la comparaison avec d'autres typologies, nous les représentons sous forme d'un tableau.

Tableau 36 : Représentation de la typologie d'Hofstede (1981)

	Résultats mesurables		Résultats non mesurables	Objectifs ambigus
	Activité répétitive	Activité non répétitive	Décision subjective, par jugement, sur les actions et sur l'évaluation	Décision politique
Maîtrise du lien actions-résultats	Décision routinière sur les actions	Décision par expertise sur les actions		
Non maîtrise du lien action-résultats	Décision par essais-erreurs sur les actions	Décision intuitive sur les actions		

Parmi ces six processus décisionnels, les trois premiers (politique, par jugement, intuitif) ne sont en aucun cas cybernétiques ; en effet, ils ont en commun une ambiguïté -liée aux objectifs, aux résultats ou au processus de transformation- qui empêche l'orientation des actions vers une « cible » identifiable et mesurable ; de ce fait, un fonctionnement « en circuit fermé » est impossible et les décisions au cas par cas sont nécessaires. A l'inverse, le dernier processus, le contrôle routinier, est assez fortement cybernétique⁷⁰. Quant aux processus par essais-erreurs et par expertise, Hofstede considère qu'ils ne sont que marginalement cybernétiques, si l'on veut bien supposer que l'expert a

⁷⁰ Hofstede précise cependant que la décision routinière, dès lors qu'elle repose sur des personnes et non pas des machines ou des ordinateurs, implique un facteur psychologique. Par conséquent, les effets des interventions humaines ne peuvent jamais être totalement connus.

acquis son expertise grâce au *feedback* sur de précédentes expériences et, pour le type par essais-erreurs, que le modèle comporte des éléments heuristiques.

On constate que deux des quatre questions d'Hofstede correspondent aux dimensions utilisées par Merchant et Ouchi pour caractériser les modes de contrôle et orienter leur choix : la mesurabilité des résultats et la connaissance du processus de transformation. Le caractère répétitif ou pas des activités, quant à lui, permet de raffiner ces deux dimensions ; en effet, les typologies d'Ouchi et de Merchant, ainsi d'ailleurs que celle d'Anthony, assimilaient, implicitement ou explicitement, la connaissance du processus de transformation à des activités répétitives. L'ambiguïté des objectifs n'a pas non plus été envisagée, pas même par Anthony dont la typologie s'intéresse pourtant à la fixation des objectifs à travers le processus de planification stratégique ; en effet, si celui-ci considère bien qu'il est nécessaire de choisir entre des objectifs, il n'envisage pas qu'il puisse subsister une ambiguïté une fois qu'ils sont choisis. Compte-tenu de ces différences, on anticipe une difficulté à établir des correspondances précises entre la typologie d'Hofstede sur les processus de décision des individus et les typologies classiques sur les types de contrôle. De fait, Hofstede s'y essaie lui-même et n'y parvient que partiellement. Ainsi, en référence aux trois processus de contrôle d'Anthony, il considère que le contrôle stratégique relève principalement mais pas exclusivement de la décision politique et le contrôle opérationnel, de la décision routinière. Quant au contrôle de gestion, il est intéressant de noter que, selon lui, il constitue le seul des trois processus définis par Anthony à pouvoir être concerné par les six types de décision (p. 198). Il fait donc partie des premiers à avoir largement relativisé le caractère cybernétique du contrôle de gestion. En ce qui concerne les autres processus décisionnels (par intuition et, surtout, politique ou par jugement), il indique qu'ils sont tous les trois concernés par le modèle politique et par celui de la poubelle (« *garbage-can* »)⁷¹.

2.5. Les configurations de contrôle de Mintzberg

Sur la base des mécanismes dominants de coordination et de l'identification des types de salariés détenant principalement le pouvoir, Mintzberg (1978-1982) a défini initialement cinq configurations organisationnelles. En rajoutant ultérieurement (Mintzberg, 1989) la prise en compte des buts de l'organisation (fondés ou non sur la notion de « mission » en référence à une idéologie) ainsi que de l'existence ou pas d'un chef reconnu, il a défini deux autres configurations (les deux dernières du tableau 37 ci-dessous).

⁷¹ Le modèle politique, en référence à Crozier (1964), postule que les différents acteurs du système agissent en fonction de ce qu'ils pensent être leur propre intérêt, c'est-à-dire avec une rationalité subjective. Quant au modèle de la poubelle de March et Olsen (1976), il considère que certaines organisations sont en fait des « anarchies organisées » au sens où, face à de nombreuses incertitudes et ambiguïtés, les organisations (tout comme les individus) ne savent plus où est leur intérêt et ne parviennent pas à choisir rationnellement des solutions à leurs problèmes ; des réponses « toutes faites » circulent dans l'organisation, fruit des différentes conceptions du monde qu'ont ses participants, croisent des problèmes et certaines sont retenues de manière aléatoire comme des « solutions » à ces problèmes.

Tableau 37 : Les configurations de contrôle de Mintzberg

Configurations organisationnelles	Type de coordination dominant	Parties-clés de l'organisation	Niveau de centralisation
Structure simple, peu élaborée et organique	Supervision directe	Sommet stratégique	Centralisation complète
Bureaucratie mécaniste	Standardisation des procédés et du travail (division du travail, procédures) + communication formalisée	Technostructure ⁷²	Décentralisation horizontale limitée
Structure divisionnelle	Standardisation des résultats et outputs	Ligne hiérarchique intermédiaire	Décentralisation verticale encadrée
Bureaucratie professionnelle	Standardisation des qualifications, principalement réalisée en dehors de l'organisation	Centre opérationnel constitué d'experts, ou professionnels très qualifiés	Décentralisation forte
Adhocratie ou entreprise innovante, organique	Ajustement mutuel + recrutement d'experts non standardisés	Fonctions de support logistique ⁷³	Décentralisation par projets
Missionnaire ou idéologique	Standardisation des normes + ajustement mutuel	Personnel presque endoctriné et leader charismatique	Peu de décentralisation
Politique	Aucun	Configuration transitoire ou d'une organisation en crise sans dirigeant légitime ; enjeux de pouvoir entre plusieurs groupes ou personnes	

2.6. Le cadre de Simons

Nous avons déjà présenté deux types d'utilisation, diagnostique et interactive, de la GB selon Simons. Mais en fait, la GB n'est pas le seul dispositif à pouvoir être utilisé de manière diagnostique ou interactive. Qui plus est, et c'est ce qui nous intéresse ici, ce ne sont que deux des quatre modes de contrôle que Simons (1987, 1990, 1991, 1994, 1995, 2000) considère comme utiles à un dirigeant pour « *donner une direction et atteindre les buts stratégiques désirés pour l'organisation qu'il conduit* » (Simons, 2000, p. 4). Pour Simons, toutes les grandes entreprises disposent d'un ensemble similaire d'outils de contrôle, mais c'est l'utilisation spécifique que chaque dirigeant fait des différentes composantes qui permet de différencier le contrôle organisationnel d'une entreprise à l'autre, en fonction du type de stratégie (Simons, 1987, 1990) et d'évolution souhaitée de celle-ci (Simons, 1994). Simons se centre en effet sur les systèmes de mesure de la performance qui soutiennent la définition et la mise en œuvre des stratégies de « *business* », par différence avec la stratégie d'un groupe. Il définit ces systèmes comme « *les routines formelles fondées sur l'information et les procédures utilisées par les managers pour maintenir ou modifier les modèles-schémas (« patterns ») des activités organisationnelles* » (Simons, 1995, p. 5 ; 2000, p. 4). Le cadre qu'il propose inclut quatre systèmes qu'il représente comm suit.

⁷² La technostructure regroupe des analystes qui agissent sur le travail des autres en l'organisant et en le standardisant. Mintzberg inclut dans la technostructure des fonctions telles que la planification stratégique, la comptabilité, le contrôle de gestion, la formation, la recherche opérationnelle, l'ordonnancement de la production, les méthodes.

⁷³ Les fonctions de support logistique sont déconnectées des flux de travail centraux de l'organisation et assurent des services qui pourraient être sous-traités. Mintzberg inclut dans les fonctions de support logistique le conseil juridique, les relations publiques, les relations sociales, la recherche et développement, les services de tarification et de paie, la réception, le restaurant d'entreprise...

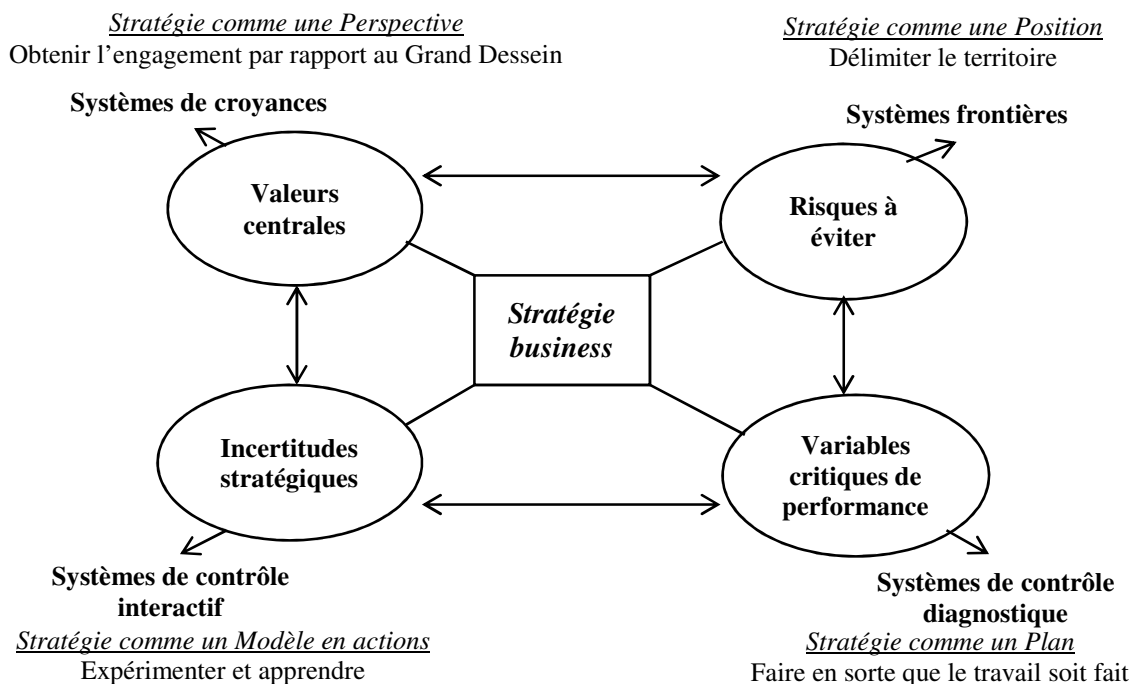


Schéma 5 : Les leviers de contrôle, Simons (2000, p. 305)

Les systèmes de croyances (*beliefs systems*) sont les systèmes formels utilisés par le top-management pour définir, communiquer et renforcer les valeurs, finalités et directions fondamentales de l'organisation dans son ensemble. Ils cherchent à créer un élan, une adhésion. Ces systèmes sont créés et communiqués à travers des documents tels que les credos et les déclarations de missions.

Les systèmes frontières (*boundary systems*) sont les systèmes formels utilisés par le dirigeant pour établir des règles et limites explicites, exprimées souvent sous forme d'interdictions formelles ou de standards minimaux à respecter impérativement. Ils cherchent à éviter des risques en termes de sécurité dans la conduite des affaires (au moyen de codes de conduite associés à un système de récompenses-sanctions, contrôle interne, systèmes de sauvegarde des données et du patrimoine, etc.). Ils cherchent aussi à éviter le gaspillage de ressources en fixant des frontières stratégiques : taux minimum de ROI, de part de marché, planification stratégique, plans d'investissement ou autres processus formalisés permettant de communiquer aux responsables d'entités des directives sur les couples produits/marchés, technologies et concurrents qu'ils doivent éviter. Ils reposent sur l'analyse que le dirigeant fait des risques à éviter au niveau de la stratégie globale de l'organisation, pas spécifiquement ceux des différents segments stratégiques ou « *businesses* ».

Les systèmes de contrôle diagnostique (*diagnostic control systems*) sont les « *systèmes de feedback formels utilisés pour piloter les résultats organisationnels et corriger les déviations par rapport à des standards de performance préalablement établis* » (Simons, 2000, p. 209). Ces standards de performance portent sur les facteurs-clés de succès (variables critiques de performance) de la stratégie

intentionnelle actuelle. Les *business plans*, plans opérationnels et budgets constituent les exemples les plus typiques de ces systèmes, conçus pour gérer par exception et déployer des stratégies déjà arrêtées. On constatera que cette définition correspond à la vision classique cybernétique du contrôle de gestion et de la GB. Par ailleurs, Simons (1994, 1995) précise que d'autres dispositifs peuvent être utilisés de manière diagnostique, tels que la gestion de projets, les *balanced scorecards*, les budgets de centres de coûts, les objectifs commerciaux, les systèmes de ressources humaines, les systèmes de coûts standards. En revanche, il précise que les systèmes pouvant être utilisés de manière diagnostique portent sur les résultat-réalisations (*outputs*), pas sur les « entrées » (humaines ou matérielles) ou les processus de production. En effet, il considère que le contrôle par les procédures opérationnelles minimise, certes, la créativité individuelle et les erreurs qu'elle peut entraîner, mais empêche aussi l'innovation. Il exclut donc de sa matrice le contrôle cybernétique (ou « bureaucratique » au sens d'Ouchi, 1979) des tâches de production ou transformation ; en termes de contrôle des actions, seules celles portant sur la conduite des affaires sont cadrées par les règles et procédures des systèmes frontières, applicables à toute l'organisation. Il déconseille aussi la standardisation des qualifications (par le recrutement et la formation), hormis pour quelques organisations aux missions atypiques, car, si elle favorise la créativité, ses coûts de formation et « d'endoctrinement » sont en revanche trop élevés et elle présente le risque que les buts organisationnels soient subordonnés aux intérêts personnels (Simons 1995, p 61-62).

Les systèmes de contrôle interactifs (*interactive control systems*) correspondent aux « systèmes formels d'information utilisés par les dirigeants pour s'impliquer personnellement dans les activités décisionnelles de leurs subordonnés » (Simons, 1995, 2000). Tout système de contrôle diagnostique, dont la GB, peut être rendu interactif dès lors que le dirigeant manifeste une attention récurrente à son égard. Le fait de rendre un système de contrôle interactif permet au dirigeant de centrer l'attention de ses subordonnés et forcer le dialogue avec eux sur ce qu'il perçoit comme des incertitudes stratégiques pour le futur, c'est-à-dire comme des « menaces et opportunités nouvelles qui pourraient invalider la stratégie intentionnelle actuelle » (Simons, 2000, p. 215). En rendant interactif un système de gestion, le dirigeant cherche à favoriser l'apprentissage organisationnel autour des incertitudes stratégiques et, ce faisant, à faire émerger des idées pour la stratégie future ; il suscite et capte ainsi la stratégie émergente qui peut infléchir la stratégie actuelle (concept repris de Mintzberg et présenté au chapitre 1). Ces systèmes sont très consommateurs de temps et d'attention pour le dirigeant, mais aussi pour ses collaborateurs ; par conséquent, seul un dispositif en principe devrait être utilisé de manière interactive.

2.7. Les correspondances entre les différentes typologies

La présentation des typologies précédentes a fait apparaître des correspondances entre elles, que nous tentons ici de formaliser plus systématiquement, principalement sur la base des deux dimensions du contrôle qui nous intéressent le plus : l'objet et le vecteur de contrôle. Nous indiquons aussi les outils de contrôle associés aux vecteurs de contrôle lorsqu'ils ont été mentionnés. Nous ajoutons de notre propre chef une classification par grand type de fonctions. L'ensemble est résumé dans le tableau 38⁷⁴.

Tableau 38 : Correspondances entre les typologies de contrôle

Fonction	Objet du contrôle	Processus générique de contrôle, moyens du contrôle	Outils ou dispositifs du contrôle
Surtout pilotage et post-évaluation	Contrôle des actions (<i>Merchant</i>) des tâches, opérationnel (<i>Anthony</i>), des comportements ou inputs (<i>Ouchi, Merchant</i>), des procédés (<i>Mintzberg</i>)	Supervision directe (<i>Mintzberg, Merchant</i>)	Communication informelle (<i>Mintzberg</i>)
		Standardisation des procédés de travail (<i>Mintzberg, Merchant</i>)	Procédures opérationnelles (<i>Mintzberg</i>) + contraintes sur les comportements, administratives, cadrages préventifs (<i>Merchant</i>)
		Contrôle ou audit interne (<i>Simons, Merchant, Anthony</i>)	Règles et codes de conduite (<i>Merchant</i>) sur sécurité (structurelle, des biens, des informations) (<i>Simons</i>) et audit de conformité (<i>Anthony</i>)
Finalisation, pilotage et post-évaluation	Contrôle/standardisation des résultats ou outputs (<i>Ouchi, Merchant, Mintzberg</i>), contrôle diagnostique (<i>Simons</i>)	Utilisation diagnostique d'outils de contrôle : <i>Simons</i> , contrôle de gestion classique (<i>Anthony</i>)	Budget, plan opérationnel (<i>Anthony</i>) + balanced scorecard, prévisions de vente, gestion de projet, dispositif RH,... (<i>Simons</i>)
		Contrôle par les mécanismes de marché (<i>Ouchi</i>)	Prix de cession internes (<i>Ouchi</i>)
Surtout finalisation	Contrôle des stratégies (<i>Anthony, Simons</i>)	Processus traditionnel de planification stratégique (<i>Anthony</i>)	
		Fixation de frontières stratégiques : <i>Simons</i>	Taux mini de ROI, de parts de marché, marchés et concurrents interdits (<i>Simons</i>)
		Utilisation interactive d'outils pour l'émergence des stratégies (<i>Simons</i>)	Système de veille économique + les outils pouvant être utilisés de manière diagnostique : <i>Simons</i>
		Ajustement mutuel (<i>Mintzberg</i>)	Communication informelle, relations interpersonnelles
Intériorisation des valeurs	Contrôle de la culture (<i>Simons, Mintzberg, Ouchi</i>)	Affirmation formelle de valeurs et de la mission : beliefs system (<i>Simons</i>),	Crédos, déclarations de missions (<i>Simons</i>)
		Idéologie- standardisation des normes + ajustement mutuel (<i>Mintzberg</i>)	Communication informelle
		Rituel et socialisation (<i>Ouchi</i>)	Rencontres et échanges autour de prétextes (GB comprise)
Importation de savoirs, compétences	Contrôle des caractéristiques du personnel (<i>Merchant, Mintzberg</i>)	Standardisation des qualifications (<i>Mintzberg</i>),	Dispositif RH de recrutement (et de formation)
		Recrutement de compétences non standardisées (<i>Mintzberg</i>)	Dispositif RH de recrutement

⁷⁴ On remarquera que nous nous sommes abstenue d'établir des correspondances entre la typologie d'Hofstede et les autres, en raison du caractère trop réducteur que cela aurait, ainsi que l'analyse menée par Hofstede lui-même l'a montré. De ce fait, nous nous abstenons aussi de faire figurer les systèmes de récompenses-sanctions alors qu'ils ont été mentionnés dans plusieurs typologies (*Anthony, Simons, Ouchi*). En effet, en principe, plus un contrôle est cybernétique, plus il offre la possibilité de lui associer un système strictement codifié de récompenses-sanctions. La typologie d'Hofstede est la seule de celles que nous avons présentées à explicitement mentionner divers degrés d'homéostasie, mais comme nous ne pouvons pas la transposer sans approximations, nous préférons ne pas faire mention des systèmes d'incitation. Par ailleurs, nous ne mentionnons pas dans ce tableau la configuration politique de *Mintzberg*, qui se caractérise par des enjeux de pouvoir que nous excluons de notre champ de recherche.

Ce tableau montre qu'un même mode de contrôle peut s'exercer à travers différents vecteurs de contrôle sans cependant souligner leurs différentes implications. C'est ce que nous nous proposons de faire désormais.

3. Les modes de contrôle et vecteurs associés

Pour Bouquin (2000a, p. 1203), « *vouloir contrôler, c'est chercher à orienter des actions, des comportements –sinon des savoirs, des buts ou des valeurs.* » On voit que le contrôle peut avoir de multiples objets. Nous en avons déjà relevé cinq dans le tableau 38 présentant les correspondances entre typologies. Chiapello (1996) en mentionne une autre, le contrôle du contexte affectif, que nous rajouterons donc à la liste qui ressort de ce tableau. Nous passons ici en revue chacun des ces objets de contrôle ainsi que les différents vecteurs de contrôle qui lui sont associés, en nous attachant à en préciser les avantages, inconvénients et limites. L'objectif de cette présentation est de fournir une compréhension fine des différents types de contrôle afin de permettre ensuite (en section 2) de mieux apprécier leurs implications potentielles sur l'importance relative de la GB.

3.1. Le contrôle des actions

Ce mode de contrôle est très présent, sous des intitulés différents, dans les typologies. Rappelons qu'il est préconisé lorsque les liens de cause à effet du processus de transformation sont connus. Il peut être associé à un système de récompenses-sanctions incitant les personnes à réaliser les actions conformément aux prescriptions (Ouchi, 1977). Anthony (1988-1993) souligne que le contrôle des tâches ne peut concerner que les activités programmables et répétitives. Selon Hofstede (1981), il n'est pas totalement assimilable à des tâches répétitives et, par ailleurs, même en cas de tâches répétitives, l'intervention humaine implique obligatoirement des aléas qui limitent au moins partiellement son caractère cybernétique. Merchant (1982) précise que le contrôle des actions ne fait pas que préconiser des actions mais peut aussi chercher à éviter des actions indésirables, à travers des contraintes physiques ou administratives. Cela correspond à l'esprit des systèmes frontières de Simons, souvent exprimés sous forme d'interdictions, et dont un des deux versants porte sur les règles de conduite des entités.

Fiol (1999, p. 102) souligne que ce mode de contrôle, apparu avec le taylorisme, vise prioritairement l'efficacité économique : « *[la maîtrise des activités] a pour but de favoriser l'efficacité économique [...] elle se caractérise par la promotion explicite d'une faible convergence des résultats individuels au niveau des ouvriers et par une recommandation de convergence des valeurs communales (esprit de corps) qui demeure implicite* ».

Par ailleurs, le contrôle des actions/comportements/activités est à rapprocher de la théorie X qui postule une réticence naturelle des individus au travail (cf. chapitre 1), ce qui justifierait que les dirigeants évitent de déléguer les décisions. Notons aussi que la théorie X écarte de fait toute volonté de motiver les personnes au travail autrement que par la contrainte et l'argent.

Ce mode de contrôle a plusieurs inconvénients. Le premier est que sa rigidité ne favorise pas la mobilisation des capacités créatives du personnel et constitue de ce fait un frein à l'innovation (Burlaud, 2000). En outre, c'est un mode de contrôle qui, en laissant peu d'autonomie aux participants, nuit à leur motivation ; mais cet inconvénient constitue en fait une critique de la théorie X qui fonde ce mode de contrôle. En somme, le contrôle des actions peut générer des comportements trop bureaucratiques (Merchant, 1982).

Ainsi que cela ressort du tableau 38, on peut associer au contrôle des actions trois grands vecteurs de contrôle : la supervision directe, le contrôle par la standardisation des tâches et par les règles opérationnelles, le contrôle interne sur les règles plus générales de conduite des affaires.

3.1.1. *Le contrôle par supervision directe*

Mintzberg (1982, p. 20) parle de supervision directe pour désigner « *le mécanisme de coordination par lequel une personne se trouve investie de la responsabilité du travail des autres. Le responsable leur donne des instructions et contrôle leur travail* ». Burlaud (2000, p. 523) l'appelle « contrôle par la hiérarchie » et note qu'il réduit au maximum l'autonomie des acteurs mais que, bien utilisé, il apporte « *un équilibre entre l'initiative individuelle qui ne peut jamais disparaître (le slack organisationnel n'est jamais nul) et une coordination nécessaire* ». Bouquin (1998, p. 147) souligne en effet qu'en cas de pilotage direct, le chef assure lui-même la coordination transversale entre ses subordonnés, voire entre eux-mêmes et des personnes extérieures. Merchant (1982) inclut explicitement la supervision directe dans son tableau des outils du contrôle (cf. § 2.2), sans pour autant en faire un vecteur de contrôle spécifique.

Ce moyen de contrôle présente les inconvénients déjà mentionnés au titre général du contrôle des actions. A propos de la critique en termes de motivation des individus, Burlaud (2000, p. 523), souligne cependant qu'il peut permettre de remplacer « *l'incertitude objective (par exemple, en ce qui concerne les réactions du marché), par une certitude subjective (par exemple, celle d'avoir bien suivi les directives de la hiérarchie, sans se soucier de leurs effets ou de leur bien-fondé)* ». Mais, outre les inconvénients génériques au contrôle des actions, il sollicite fortement les supérieurs hiérarchiques et ne peut donc être employé que dans de petites structures, sauf à générer une structure hiérarchique lourde et coûteuse. C'est pourquoi Mintzberg en fait une configuration organisationnelle différente de

la suivante (la standardisation des procédés). Il souligne aussi qu'il ne peut être mis en place que si la hiérarchie maîtrise suffisamment bien les processus opérationnels pour définir les actions à mener.

3.1.2. Le contrôle par la standardisation des tâches et les procédures opérationnelles

Par différence avec le contrôle par la hiérarchie (ou supervision directe), le contrôle des actions est dans ce type de contrôle médiatisé par les règles et les procédures. Fiol (1999) associe d'ailleurs explicitement l'objet de contrôle « actions » au vecteur « règles », puisqu'il parle de « maîtrise des activités par les règlements et procédures ». Pour Mintzberg (1982), la formalisation des comportements correspond à une standardisation des procédés de travail qui permet de spécifier ou programmer le contenu du travail. Burlaud (2000) note que ce mode de contrôle correspond à un pilotage mécanique. Bouquin (1998) précise qu'il fonctionne au moyen de dispositifs principalement impersonnels et permettant d'éviter l'intervention systématique des responsables. Il note que, dans un pilotage automatique, le chef ne délègue rien du pilotage mais s'en décharge partiellement sur le contrôle d'exécution qui programme les tâches des subordonnés par le biais de procédures ou d'automatismes.

Ce mode de contrôle devient dominant dans ce que Mintzberg appelle les « bureaucraties mécanistes » et assure selon lui prioritairement trois fonctions : tout d'abord -et principalement- la coordination des activités, mais aussi la garantie d'une stabilité suffisante pour permettre une production efficace, ainsi que l'assurance d'une équité de traitement des clients. Selon Burlaud, en formalisant les savoir-faire, ce type de contrôle favorise la capitalisation des connaissances, et, par suite, permet d'éviter que l'organisation soit dépendante des connaissances de certains de ses membres. Il s'impose notamment dans les organisations où la légitimité des dirigeants a besoin de la médiation du règlement (par exemple, certains services publics) ou qui souhaitent éviter la fraude.

Il a notamment pour inconvénients ceux déjà été mentionnés au titre plus général du contrôle des actions : frein à la motivation et à la créativité des individus. C'est d'ailleurs en raison de ces inconvénients que Simons (1995, p. 61-62) déconseille son utilisation. En outre, Hofstede (1981) note qu'en enfermant les exécutants dans l'expertise qu'ils ont acquise à l'égard de leurs tâches, il ne permet pas de profiter de la connaissance d'autres participants sur leurs effets ; la coordination transversale s'en trouve compromise. Pour Merchant (1983), il peut rallonger les délais de réaction. Enfin, selon Burlaud (2000), sa rigidité est peu compatible avec la flexibilité organisationnelle. Comparativement à la supervision directe par la hiérarchie, le contrôle par les règles, procédures et la standardisation des procédés a donc en définitive plus d'inconvénients et n'a qu'un seul avantage, néanmoins décisif pour certaines entités : son moindre coût dès lors que l'entité dépasse une certaine taille.

3.1.3. Le contrôle interne ou par les règles de conduite des affaires

De toutes les typologies présentées, seule celle de Simons distingue ce type de contrôle du précédent. En effet, les codes, règles et procédures comprises dans les systèmes frontières, et édictées par le groupe vis-à-vis de ses entités, ne portent que sur la conduite générale des affaires et non pas sur la standardisation des tâches ; Simons (2000) les regroupe sous l'intitulé général de « contrôles internes ». Ces contrôles n'ont pas prioritairement pour objectif l'efficacité ou la rationalité, mais la sécurité. Ils peuvent être classés en trois types de garde-fous, représentés dans le tableau ci-dessous.

Tableau 39 : Les types de garde-fous du contrôle interne, d'après Simons (2000, p. 284-288)

Garde-fous à l'égard de la structure	Garde-fous à l'égard des systèmes	Garde-fous à l'égard du personnel
<ul style="list-style-type: none"> - Séparation des fonctions sur les transactions - Niveaux d'autorisation de signature des dépenses - Sécurité physique des actifs de valeur - Audits indépendants 	<ul style="list-style-type: none"> - Enregistrement complet des transactions - Accès restreint aux systèmes d'information et données - Reporting en temps réel à la hiérarchie 	<ul style="list-style-type: none"> - Expertise pointue (et de préférence certifiée) des comptables et du personnel de contrôle - Rotation dans les postes-clés - Moyens suffisants accordés au personnel assurant le contrôle interne

Anthony avait aussi précédemment identifié ce vecteur de contrôle, bien qu'il l'ait moins précisément caractérisé que Simons, et l'avait rattaché au contrôle des tâches : « *bien qu'il y ait un certain désaccord à ce propos, j'inclurai l'audit interne dans le cadre du contrôle des tâches. Il me semble que l'audit interne n'est pas une activité de contrôle de gestion, mais plutôt une activité qui cherche à s'assurer que le système de contrôle opère correctement* » (1988-1993, p. 39). Bouquin l'avait également identifié assez tôt et avait souligné son importance, mais la place plus substantielle qu'il y accorde dans l'édition de 2010 de son ouvrage « Le contrôle de gestion » par rapport à celle de 1998 montre que ce type de contrôle a pris de plus en plus d'importance dans les organisations. C'est sans surprise suite aux différents scandales financiers des années 2000, qui ont motivé l'apparition de nombreux codes de conduite, voire de lois (par exemple, Sarbanes-Oxley aux Etats-Unis ou la loi de la Nouvelle Réglementation Economique en France) et qui mettent tous l'accent sur le contrôle interne au titre de la prévention des risques.

On peut supposer que les principaux inconvénients de ce vecteur de contrôle sont essentiellement son coût (lié aux systèmes et au personnel qu'il requiert), le frein à la réactivité (par un rallongement des délais de traitement) ainsi que, peut-être, la non-saisie d'opportunités.

3.2. Le contrôle des résultats

Le contrôle des résultats développé par Ouchi (1977) et Merchant (1982) correspond aussi au contrôle diagnostique de Simons ou à la standardisation des résultats de Mintzberg (1979, 1990). Il consiste à spécifier en termes de standards les résultats attendus et à y comparer ensuite les réalisations pour enclencher si besoin des actions correctives et évaluer les performances. Le contrôle des résultats

correspond à un pilotage contractuel, tel que Bouquin (1998, p. 148) le définit : « *le chef renonce à spécifier toutes les opérations, il crée ce que la théorie des systèmes appelle une « boîte noire », c'est-à-dire une zone au sein de laquelle il ne cherche plus à détailler et programmer les tâches. Il agit sur les entrées et les sorties* ». De même que le contrôle des actions, il est généralement associé à un système de récompenses-sanctions, mais désormais pour inciter les personnes à adopter les comportements qui généreront les résultats attendus (Ouchi, 1977, Merchant, 1982). Par ailleurs, le contrôle des résultats suppose de pouvoir mesurer les résultats (Ouchi, 1977 ; Merchant, 1982). Si cette mesure n'est pas suffisamment objective, le contrôle des résultats peut provoquer de la distorsion (ou manipulation) des données (Merchant, 1982) ou, plus généralement, des comportements opportunistes si la convergence des buts est faible (Ouchi, 1980). On distingue deux formes de contrôle des résultats : le contrôle par les mécanismes de marché et le contrôle bureaucratique des résultats (Ouchi, 1979).

3.2.1. Le contrôle par les mécanismes de marché

Le contrôle par les mécanismes de marché peut être vu comme une forme extrême de contrôle des résultats ; elle n'est pas bureaucratique car ce n'est pas la hiérarchie qui fixe la norme et évalue la performance, mais le recours aux mécanismes concurrentiels. Ce type de contrôle peut être mis en place au sein d'une organisation par le recours aux prix de cession internes entre entités sœurs constituées en centres de profit ou d'investissement (Ouchi, 1979). Dans des groupes de type conglomérat ou *holding*, ce mécanisme peut aussi être utilisé pour créer un marché interne d'allocation des ressources : seules les entités dégagant une rentabilité jugée acceptable par le groupe peuvent être assurées d'une allocation future de ressources et de ne pas faire l'objet d'une cession externe. Ce type de contrôle présente deux avantages principaux : la faiblesse des coûts d'encadrement et d'évaluation et une flexibilité maximale. Ses principales conditions et limites sont que l'évaluation de performance ne doit pas être ambiguë (Ouchi, 1980), ce qui n'est possible que lorsque la performance recherchée est strictement financière, sans aucun attribut qualitatif, et qu'il n'existe pas d'interdépendances entre les entités. Dans le cas contraire, Ouchi souligne le risque de comportements opportunistes ; dans le même ordre d'idées, Burlaud (2000) note que les intérêts locaux peuvent être privilégiés au détriment de l'intérêt global. Il signale également son inadaptation dans le cas de stratégies qui ne s'avèrent bénéfiques qu'à long terme : en effet, ce type de contrôle ne permet pas l'apprentissage organisationnel et limite les possibilités de synergies, et ce d'autant plus dans le cas de groupes, où il peut se traduire par des changements continuels de frontières.

3.2.2. *Le contrôle bureaucratique des résultats*

Pour Ouchi (1980), le contrôle bureaucratique, dont une expression possible est le contrôle bureaucratique des résultats⁷⁵, est indiqué lorsque la performance est trop ambiguë pour pouvoir être évaluée correctement avec un contrôle par les mécanismes de marché. Le contrôle devient bureaucratique dès que la fixation des standards et la mesure de performance sont assurées par la hiérarchie. La contrepartie du contrôle bureaucratique des résultats est qu'il doit exister un niveau minimum de convergence des buts, ne serait-ce qu'à travers la reconnaissance de légitimité de l'autorité hiérarchique. Ainsi, selon Fiol (1999), le contrôle des résultats « *se manifeste par l'organisation d'une convergence des résultats individuels forte au niveau de l'encadrement et le souci d'une convergence des valeurs communelles reconnue mais non explicité* » (p. 105). Il précise que le contrôle des résultats se fixe pour buts conjoints l'efficacité et l'efficacité économiques. Burlaud (2000) souligne également que le contrôle des résultats permet de responsabiliser et motiver les individus. Le contrôle des résultats est en effet associé à la théorie Y (cf. chapitre 1) : en laissant une liberté d'action aux individus, il favorise l'identification entre les besoins de développement des individus et les objectifs professionnels que l'entreprise leur propose. C'est en raison de cette liberté laissée aux individus que le contrôle des résultats peut être source de motivation (cf. rôle de motivation par les objectifs et la délégation, chapitre 1), contrairement au contrôle des actions qui, lui, contraint les individus.

On retrouve sans surprise la plupart des avantages et inconvénients déjà présentés à propos de la GB. En effet, le contrôle de gestion, dont la GB est le dispositif emblématique, est souvent vu comme l'archétype du contrôle des résultats. Soulignons que, bien que le contrôle de gestion constitue clairement un vecteur du contrôle de résultat, les deux ne doivent pas être considérés comme strictement synonymes. En effet, Simons considère que ce contrôle, qu'il qualifie de « diagnostique », peut s'exprimer à travers une diversité d'outils qui ne relèvent pas tous de la fonction contrôle de gestion (par exemple, un dispositif de ressources humaines, la gestion de projets). De même, Merchant (1982) envisage une diversité de types d'objectifs, pouvant porter sur l'efficacité, mais aussi sur la qualité, le service.

On remarquera également que le contrôle de gestion relaye les deux types de contrôle des résultats. En effet, en cas de contrôle par le marché, c'est le contrôle de gestion qui gère les prix de cession, y compris lorsque les subdivisions sont laissées libres de réaliser leurs transactions en interne ou en externe et sont ainsi directement mises en concurrence avec le marché externe : même dans ce cas où le prix de marché sert explicitement de référence, celui-ci est souvent aménagé et calculé par le contrôle de gestion. De plus, Bouquin (1998, p. 43), souligne aussi qu'en matière de contrôle, la

⁷⁵ L'autre modalité possible d'un contrôle bureaucratique est, selon Ouchi, le contrôle des actions.

distinction fondamentale apparaît plus entre « *les processus que [l'entreprise] organise et ceux qu'elle subit, plutôt qu'entre les processus qu'elle effectue dans ses frontières juridiques et ceux qui sont mis en œuvre à l'extérieur* » ; en effet, le recours, désormais fréquent, à l'externalisation de certaines activités et à la création de partenariats contribue à atténuer la distinction entre le contrôle de gestion interne et le contrôle par le marché. Nogatchewsky (2004) montre que certains mécanismes du contrôle interne aux organisations peuvent être utilisés pour le contrôle de fournisseurs.

Mais, en cas de forte complexité des activités et de difficulté à évaluer les performances sur des critères reconnus comme légitimes, le contrôle bureaucratique des résultats se trouve confronté aux mêmes limites que le contrôle par le marché : les personnes cherchent à atteindre leurs objectifs plutôt qu'à réaliser les actions les plus pertinentes pour l'organisation (Bouquin, 1998 ; Merchant, 1982 ; Ouchi, 1977) ; c'est ce que Merchant (1982) appelle le risque de déplacement des buts. Bouquin note que ce serait une limite et une illusion majeure du contrôle des résultats que de postuler que « *l'on peut obtenir la convergence des buts personnels des individus avec ceux de l'entreprise (supposés parfaitement clairs et donnés préalablement) par un découpage technique d'objectifs chiffrés et limités dans le temps. [...] Explosif paradoxique que celui qui consiste à assimiler motivation et objectifs, sans préalablement garantir la convergence des motivations individuelles et les valeurs de l'entreprise ou de ses groupes dominants* » (Bouquin, 1998, p. 162).

Ceci souligne deux limites qui offrent une transition vers les derniers objets possibles de contrôle ; en effet, le contrôle des résultats n'assure pas lui-même deux conditions qui peuvent limiter son efficacité, à savoir :

- l'établissement préalable d'objectifs clairs et de stratégies,
- une convergence « naturelle » entre les buts des individus et ceux de l'entreprise, voire une intériorisation de ces derniers.

3.3. Le contrôle des stratégies

Pour Bouquin (1998, p. 69) : « *le contrôle stratégique est formé des processus et systèmes qui permettent à la direction d'arrêter et d'ajuster les choix des missions, métiers, domaines d'activité et facteurs-clés de succès* ». On voit que cette définition met davantage l'accent, comme la deuxième d'Anthony (1988-1993), sur la formulation de la stratégie que sur ses modalités de mise en œuvre ; en effet, une fois la stratégie arrêtée, sa mise en œuvre (notamment dans le cadre d'un processus de planification opérationnelle ou programmation) relève d'un contrôle des résultats ou d'un contrôle des actions relayant les facteurs-clés de succès de la stratégie.

Dans le cas de groupes, on distingue deux, voire trois, types de stratégie :

- la stratégie groupe (*corporate strategy*) cherche à rentabiliser les ressources contrôlées ; elle détermine les activités et segments (domaines d'activité stratégiques) dans lesquels s'engager, ou se désengager, en fonction de leur adéquation avec l'environnement, les ressources, les attentes et valeurs des parties prenantes ; elle exprime aussi les choix de structure et de financement (Langfield-Smith, 1997 ; Simons, 2000) ;
- la stratégie d'activité (*business strategy*) définit comment un domaine d'activité stratégique donné (*strategic business unit, SBU*) se défend et se positionne sur son marché par rapport à la concurrence pour créer de la valeur ; elle porte notamment sur la manière de transformer des compétences distinctives en avantages concurrentiels (Langfield-Smith, 1997 ; Simons, 2000) ;
- la stratégie opérationnelle exprime comment chaque fonction d'une SBU, notamment la fonction production, contribue à la définition de la stratégie de la SBU (Langfield-Smith, 1997).

Nous distinguons ci-après deux types génériques de contrôle de la stratégie, aux finalités différentes : les processus de définition de la stratégie intentionnelle et les processus d'adaptation de celle-ci.

3.3.1. Les processus de définition de la stratégie intentionnelle

Dans sa conception positiviste initiale, la planification stratégique est associée à un processus cartésien d'analyse des possibilités que l'entreprise ou ses différentes activités ont de se positionner avantageusement dans l'environnement. « *La planification stratégique constitue le système de finalisation dominant qui met en forme sur un certain horizon de temps les objectifs poursuivis, les orientations stratégiques acceptées, les allocations de ressources décidées (investissements notamment)* » (Martinet, 1997, p. 2255). Mintzberg (1994a) souligne le caractère formalisé et rationnel de cette conception à travers la définition suivante : « *la planification est une procédure formalisée qui a pour but de produire un résultat articulé, sous la forme d'un système intégré de décision* » (p. 28). Les étapes de ce processus sont généralement les suivantes : le diagnostic (à l'aide des matrices de type *Boston Consulting Group*, d'analyse des forces/ faiblesses et des opportunités/menaces), la définition des objectifs généraux, leur déclinaison en objectifs spécifiques, la définition des stratégies de réalisation de ces objectifs.

Dans sa conception la plus traditionnelle, seul le top-management participe au processus de planification stratégique, qui s'achève par la formulation, dans un document appelé « plan stratégique », des objectifs et axes stratégiques finalement retenus et qui va servir de guide et de document référence pour toute la période couverte par la planification (Langfield-Smith, 1997 ; Masengesho *et al*, 2009). Pour sa part, Simons (1995, 2000) s'intéresse plus spécifiquement aux stratégies d'activité (*business*) et indique comment le groupe encadre leur définition à travers des

frontières stratégiques, exprimées en termes de standards minimum de rentabilité ou de parts de marché à respecter et/ou de marchés, produits, concurrents à éviter. S'il considère manifestement que des stratégies intentionnelles doivent être arrêtées (puisqu'il préconise d'utiliser ensuite des systèmes diagnostiques pour en décliner les facteurs-clés de succès), il reste en revanche évasif sur la manière de les définir plus précisément dans le respect des frontières stratégiques imposées par le groupe ; il ne précise notamment pas les niveaux hiérarchiques associés à, ni le type de processus utilisé pour cette définition. En tout état de cause, il considère que le processus doit être au préalable cadré par les frontières stratégiques. Quant à Goold et Campbell (1987), ils s'intéressent également à la manière dont les stratégies d'activités sont définies dans le cadre de groupes, mais relèvent trois processus possibles en fonction, d'une part, du niveau d'intervention du groupe dans la formation de ces stratégies, d'autre part, de la nature et de la fermeté des objectifs stratégiques : la « planification stratégique » dans le cas d'une forte intervention du groupe dans la définition des stratégies non exclusivement financières de ses subdivisions, le « contrôle stratégique » dans le cas d'un processus *bottom-up* associé à une stratégie non exclusivement financière, et le « contrôle financier » dans le cas d'un processus également *bottom-up* mais associé à une stratégie exclusivement financière (cf. chapitre 1, section 2). On constate que, tout en restant dans une conception classique et cartésienne de la planification, le processus peut différer en fonction des acteurs associés (processus descendant *versus* ascendant ou encore mixte, c'est-à-dire préalablement cadré, par exemple par des frontières stratégiques) et de la nature des axes et objectifs stratégiques (exclusivement monétaires ou non).

Les principales fonctions attendues de cette conception classique de la planification sont l'anticipation, la finalisation, la volonté, mais aussi la cohérence des décisions dans le temps, la création d'un réservoir d'études, de prévisions et compétences, la coordination des décisions, la communication et la création d'un langage commun, le moyen d'impulser le changement le cas échéant ; si le processus est participatif, on peut ajouter aussi l'implication dans un projet commun ainsi que la formation et l'incitation à la réflexion stratégique (Strategor, 1993).

Cependant, Mintzberg (1994a, 1994b) a vivement critiqué le processus de planification stratégique, tout particulièrement lorsqu'il est descendant. Il dénonce trois illusions de la planification :

- l'illusion de la prédétermination : la planification rationnelle a besoin de stabilité pour pouvoir prévoir ; elle n'est donc pas adaptée à un environnement incertain ;
- l'illusion de la séparation : un état-major coupé du terrain ne peut pas disposer des informations utiles à la formation d'une stratégie pertinente ; un tel processus est par ailleurs démotivant pour le personnel ;
- l'illusion de la formalisation : le caractère formel et la démarche analytique de la planification ne favorisent pas la créativité et ne permettent pas d'imaginer des stratégies innovantes.

Il remet donc fortement en question la capacité d'un processus de planification à former des stratégies adaptées, surtout en environnement incertain et avec un processus descendant. Il lui reconnaît tout au plus un intérêt éventuel pour décliner (à travers la planification opérationnelle) une stratégie formée par d'autres processus. Et même dans ce dernier cas, il met en garde contre le danger de trop enfermer l'organisation dans le strict respect de cette stratégie, surtout si l'environnement est incertain. Il considère en effet que l'adaptation de l'organisation à des éléments non prévus lors du choix de la stratégie intentionnelle passe fréquemment par l'abandon d'une part de celle-ci et est également à l'origine d'une stratégie émergente (cf. schéma 2, chapitre 1).

Masengesho *et al* (2009) dégagent, pour leur part, six conceptions de la planification en dehors de la conception rationnelle classique, dont deux seulement relèvent d'une approche positiviste ; les quatre autres soulignent les fonctions symboliques et politiques de la planification : légitimation par la post-rationalisation, processus permettant de donner du sens (*sensemaking-sensegiving*, en référence aux travaux de Weick), justification des besoins vis-à-vis d'instances externes détenant des ressources (théorie de la dépendance, Pfeffer et Salancik, 1978), construction progressive de consensus en contexte conflictuel.

3.3.2. Les processus d'adaptation de la stratégie intentionnelle

Dans le prolongement des critiques de Mintzberg à l'égard des processus formalisés de planification et de son concept de stratégie émergente, Simons préconise d'utiliser un dispositif de gestion (et un seul) de manière interactive, pour favoriser l'émergence d'initiatives et de tactiques de la part des acteurs en prise avec les réalités du terrain et permettre au dirigeant de les capter et de les intégrer éventuellement dans la future stratégie intentionnelle. Simons (1995) souligne cependant que l'utilisation interactive d'un dispositif de contrôle présente des risques et des inconvénients : elle demande beaucoup d'attention et de temps au dirigeant et à ses collaborateurs et tend à détourner d'autres tâches ; la pertinence du dispositif de contrôle utilisé de manière interactive à l'égard des incertitudes stratégiques est donc cruciale. En outre, les collaborateurs peuvent avoir le sentiment d'une trop forte pression et inquisition de la part de leur dirigeant, ce qui peut générer de la peur et inhiber les comportements proactifs.

3.4. Le contrôle des caractéristiques du personnel

Avec un contrôle du personnel, l'organisation « *s'en remet à l'implication des salariés pour faire ce qui est le mieux pour l'organisation et leur fournit l'assistance en cela si nécessaire* » (Merchant, 1982, p. 46). Ce mode de contrôle est particulièrement adapté lorsque, d'une part, les activités ne sont pas standardisables et doivent faire appel à la capacité de jugement, à la créativité ou à l'expertise des personnes -ce qui exclut le contrôle des actions- et que, d'autre part, la performance finale est

difficilement évaluable -ce qui exclut le contrôle des résultats (Merchant, 1982 ; Ouchi, 1977). Dans ce cas, on essaie d'optimiser le processus technologique ou de « production » en s'assurant de la qualité des *inputs*, en l'occurrence, la compétence des salariés (Ouchi, 1977). Dans ce mode de contrôle, les salariés se voient ainsi confier une grande latitude dans leur travail.

Mintzberg (1982), quant à lui, distingue deux configurations différentes où l'organisation s'en remet principalement aux compétences de ses salariés pour agir au mieux : la standardisation des qualifications et des savoirs dans le cas d'une bureaucratie professionnelle et le recrutement de compétences non standardisées dans le cas d'une adhocratie (ou entreprise innovante).

3.4.1. *Le contrôle par la standardisation des qualifications*

Les qualifications et savoirs sont standardisés lorsqu'est spécifiée la formation de celui qui exécute le travail. Cette standardisation peut être obtenue grâce à la formation interne des salariés, ou encore le recrutement de spécialistes déjà dûment formés et socialisés. Dans ce deuxième cas, elle peut être vue comme une forme particulière du mode suivant de contrôle : le contrôle de la culture.

Mintzberg (1982) voit cependant plusieurs inconvénients à la standardisation des qualifications: elle constitue un mécanisme de coordination peu puissant, elle est relativement impuissante face à des salariés qui ne seraient pas consciencieux ou trop individualistes et, enfin, elle ne favorise pas l'innovation, les salariés reproduisant les schémas propres à leur spécialité. C'est en raison de ce dernier inconvénient que Mintzberg préconise le recrutement de compétences non standardisées pour des entreprises innovantes.

3.4.2. *Le contrôle par le recrutement de compétences non standardisées*

Les principaux inconvénients de ce type de contrôle sont les salaires généralement très élevés auxquels l'organisation doit consentir pour s'attacher ce type de salariés et, de même que pour la standardisation des qualifications, le risque d'individualisme. On ajoutera également la difficulté à contrôler les salariés, qui peuvent se comporter en « électrons libres » et le risque que les buts organisationnels soient subordonnés aux intérêts personnels (Simons, 1995, p. 62).

3.5. Le contrôle de la culture

« Contrôle de la culture », « contrôle par la culture », « contrôle par les valeurs »..., sous des appellations différentes, le concept nous semble être le même (et, d'ailleurs, peut-être serait-il plus judicieux de parler de contrôle *de* la culture *par* les valeurs....).

Le contrôle de la culture a été identifié comme mode spécifique de contrôle par plusieurs auteurs, sous différentes appellations : Ouchi (1979) parle de contrôle clanique, Mintzberg (1990), de

standardisation des normes, Fiol (1999), de maîtrise de l'identité, Simons, de systèmes de croyances. Mais avant de caractériser ce mode de contrôle, il convient de donner une définition de la culture organisationnelle.

Herskovitz (1948, p. 625) définit la culture, dans son sens général, comme « *un construit décrivant l'ensemble des croyances, des comportements, des connaissances, des sanctions, des valeurs et des objectifs qui constituent le mode de vie d'une personne.* ». Cette définition ouvre la porte au concept de culture organisationnelle, dans la mesure où les organisations sont des groupes d'individus. Schein (1985)⁷⁶ est le premier à avoir défini la culture organisationnelle. Pour lui, cette culture existe à trois niveaux :

- les croyances et postulats fondamentaux partagés par les membres ; ils constituent l'essence même de la culture organisationnelle et correspondent à la vision du monde par les membres du groupe, à ce qu'ils prennent pour des « vérités ». Ils préexistent aux valeurs mais peuvent aussi évoluer suite à la proposition de nouvelles valeurs (cf. ci-après). Les postulats et croyances sont tellement intériorisés qu'ils sont inconscients.
- les valeurs sont alimentées par les croyances et postulats sous-jacents de la culture organisationnelle ; mais de nouvelles valeurs peuvent être proposées par le leader lors de l'apparition d'un problème ; si elles sont validées par l'expérience, elles peuvent se transformer en postulats et croyances lorsque les individus les reconnaissent au point qu'elles transforment leur processus cognitif. Les individus peuvent en prendre conscience.
- les artefacts constituent la face visible de « l'iceberg culturel » ; ils sont l'expression des valeurs ; ils peuvent concerner des manifestations physiques, comportementales ou encore verbales ; les membres de l'organisation n'en sont pas forcément conscients, même s'ils sont facilement repérables par un observateur extérieur.

Ainsi, pour Schein, l'essence de la culture réside dans les croyances fondamentales, qui s'expriment à travers des valeurs ; ces dernières orientent les choix et activités qui produisent les artefacts. Les nouveaux membres sont sélectionnés en fonction des valeurs. La culture organisationnelle peut néanmoins changer lorsque de nouvelles valeurs sont intégrées, notamment sous l'influence des dirigeants. Cependant, de nouvelles valeurs ne sont incorporées dans les croyances fondamentales que lorsqu'elles ont prouvé, par l'expérience, leur efficacité. En sens inverse, l'interprétation des artefacts peut transformer les valeurs qui les ont produits initialement, car les artefacts peuvent être utilisés consciemment et de manière créative par les membres d'une culture afin d'exprimer leur identité.

Hatch (1997-2000) explique que la culture -de même que toute la théorie des organisations- peut être envisagée sous l'angle de trois paradigmes différents : moderniste, interprétativiste-symbolique, post-

⁷⁶ Schein a défini le concept de culture organisationnelle dans plusieurs autres articles préalables à celui que nous mentionnons ici, le premier datant, à notre connaissance, de 1981.

moderniste. Nous ne parlerons ici que des conceptions moderniste et interprétativiste de la culture, les post-modernistes l'analysant principalement sous l'angle des relations de pouvoir que nous excluons de notre champ de recherche.

Pour les interprétativistes, la formation de la culture organisationnelle passe par les symboles : ce sont l'adhésion à des symboles, leur utilisation et leur interprétation qui permettent aux membres d'une organisation de créer et maintenir leur culture. Les membres d'une même organisation peuvent investir un même symbole de plusieurs significations et ils peuvent recourir à des symboles différents pour une même signification. Cependant, les interprétations symboliques peuvent être orientées par les membres influents, notamment le dirigeant.

Dans le paradigme moderniste, la connaissance de la culture est vue comme un outil de gestion, et la culture elle-même, comme une variable à manipuler dans un but de performance. En effet, si le contrôle organisationnel vise principalement à limiter les inconvénients d'une non-totale convergence des buts, la manière la plus radicale et la plus durable d'y parvenir est d'exploiter une convergence « naturelle » des buts entre les membres d'une organisation : « *la raison d'être du contrôle organisationnel est d'augmenter la propension des personnes à intérioriser les buts organisationnels et, par conséquent, à se comporter de manière à atteindre ces buts* » (Flamholtz et al ,1985, p. 36). Or, une telle convergence spontanée des buts et des attentes des individus par rapport au travail peut être favorisée par un partage de la même culture. Dans cette perspective, des auteurs comme Peters et Waterman (1982), Ouchi (1980), Fiol (1999) voient dans la gestion de la culture une nouvelle forme d'influence et de contrôle managérial, considérant que le dirigeant, en raison de son pouvoir et de sa visibilité pour les autres membres, a la possibilité d'influencer fortement la culture organisationnelle.

En fait, Ouchi (1979) distingue trois modes de contrôle reposant tous sur une socialisation et une intériorisation de valeurs qui permettent de contourner le problème de la non-convergence des buts :

- le contrôle par les valeurs spécifiques à un corps professionnel : les valeurs sont en quelque sorte « importées » d'instances externes à l'organisation (ordre des médecins, ordre des experts-comptables, etc.) et, de ce fait, partagées par des personnes travaillant dans des organisations différentes ; ce type de contrôle correspond aussi à ce que Mintzberg (1982, 1990) appelle la bureaucratie professionnelle et constitue une des modalités possibles de la standardisation des qualifications et savoirs que nous avons présentée précédemment ;
- le contrôle par les valeurs communes à une entité politique ou un pays ; dans ce cas, les valeurs traduisent la culture nationale (Hofstede, 1984) ;
- le contrôle par des valeurs spécifiques à une organisation en particulier, qu'Ouchi appelle contrôle par les mécanismes de clan, ou contrôle clanique.

A l'égard d'une conception moderniste, le dirigeant peut orienter la culture pour chacune des trois variantes distinguées par Ouchi, mais par des moyens et dans des proportions différentes. Pour le contrôle par les valeurs d'un corps de professionnels, le vecteur d'influence est le recrutement ou la formation des individus. En ce qui concerne le contrôle de la culture liée à un pays, la possibilité d'influence par le dirigeant n'existe pas, sauf par le choix de l'implantation géographique. En revanche, dans une perspective moderniste, le contrôle clanique constitue bien un vecteur de contrôle pour le dirigeant et c'est donc celui-ci que nous proposons d'analyser plus précisément.

Selon Fiol (1999, p. 105), le contrôle de la culture, qu'il appelle maîtrise de l'identité, « *recommande l'affirmation d'une convergence des valeurs communelles forte, particulièrement au niveau de l'encadrement, et le maintien de la convergence des résultats individuels du modèle précédent* », à savoir le contrôle des résultats. Il considère que cette tentative de contrôle de l'identité d'entreprise « *se donne pour buts conjoints l'efficacité et l'efficience sociales.* ».

Au titre des avantages du contrôle par les valeurs, outre le fait qu'il assure une convergence « naturelle » des buts par une intériorisation des valeurs, on peut citer le fait qu'il n'a nul besoin d'un système d'information : les valeurs suffisent à elles-seules et permettent ainsi d'éviter les coûts élevés de coordination et de surveillance des individus, de gestion des règles, des prix, des budgets, etc. que nécessitent la plupart des autres modes de contrôle (Ouchi, 1979, 1980). De plus, le contrôle par les valeurs est, avec le contrôle des qualifications du personnel, quasiment le seul possible lorsque la nature des activités est particulièrement qualitative – ce qui exclut le contrôle des actions par la hiérarchie ou par les règles- et que la performance est difficilement évaluable – ce qui exclut le contrôle des résultats par le marché ou par le contrôle de gestion (Ouchi, 1977 ; Merchant, 1982).

Le contrôle de la culture est cependant soumis à des conditions et présente aussi des inconvénients. On notera tout d'abord que le contrôle par les valeurs présente comme différence avec le contrôle des qualifications de moins garantir la capacité des individus à fournir un travail approprié que leur volonté de le fournir. En outre, pour que le dirigeant puisse quelque peu orienter la culture, cela suppose que son autorité soit reconnue comme légitime. Mais cette autorité doit être moins légale (i.e., liée au statut hiérarchique) que charismatique ou encore traditionnelle, au sens où l'entend Weber. Cela suppose que le dirigeant ait du charisme ou qu'il puisse se prévaloir de l'autorité traditionnelle d'un groupe dominant, ce qui n'est pas donné à tout dirigeant. Par ailleurs, comme on l'a vu, une culture est longue à se construire et à se modifier, notamment du fait que des valeurs doivent faire la preuve, par l'expérience, de leur efficacité avant d'être transformées en hypothèses fondamentales, qui forment le socle culturel. La simple affirmation formelle de valeurs, comme avec le système de croyances préconisé par Simons, ne suffit donc pas à créer une culture. Par ailleurs, les organisations actuelles sont souvent implantées dans différents pays, ce qui, en raison des cultures

nationales spécifiques (cf. Hofstede, 1984), peut rendre plus difficile la « greffe » de valeurs organisationnelles spécifiques. Enfin, et surtout, rappelons que les interprétativistes relativisent la capacité du dirigeant à orienter l'interprétation que les salariés font des signes, discours, messages qu'il souhaite leur faire passer. Les interprétativistes définissent en effet la culture moins comme un objet possible de gestion que comme un contexte qui donne un sens à la réalisation et à l'interprétation. De ce fait, ils considèrent que, si les dirigeants ont la possibilité de devenir des symboles puissants dans leur organisation, ils ne peuvent cependant prévoir ni leur puissance symbolique, ni les interprétations individuelles qui en sont faites. Selon eux, le dirigeant ne doit pas tenter de gérer la culture, mais plutôt tenter de gérer culturellement son organisation, c'est-à-dire, en étant conscient de la culture et de la multiplicité des significations qui seront données à ses propos et actions (Hatch, 2000).

3.6. Le contrôle du contexte affectif par la satisfaction au travail

Définissons tout d'abord ce mode de contrôle, qui ne figurait pas dans les grandes typologies que l'on a présentées. Fiol (1999, p. 102) explique que la maîtrise des conditions affectives « *se traduit par la mise en place de convergence des valeurs communielles pour les ouvriers et les employés, mais à un niveau qui reste faible, et par la préservation de la convergence des résultats individuels* ». Fiol considère qu'alors que le contrôle des activités a pour but l'efficacité économique, le contrôle du contexte affectif recherche prioritairement l'efficacité sociale.

Selon Fiol (1999), les vecteurs du contrôle du contexte affectif sont les facteurs de satisfaction au travail ; ceux-ci peuvent être liés à la qualité des relations individuelles au sein de petits groupes, au charisme de leaders, à une ambiance de travail.

Notons que le contrôle du contexte affectif par les facteurs de satisfaction au travail et le contrôle de la culture par les valeurs sont tous deux des vecteurs de ce que Fiol appelle « la convergence des valeurs communielles ». On peut rapprocher ce concept de la théorie Z qui, selon Bouquin (1998), vise l'intériorisation des buts par l'affichage de valeurs, de préférence non exclusivement économiques, ainsi que par le recours à des pratiques informelles de groupe qui favorisent les échanges et les relations individuelles et permettent une intégration émotionnelle. On voit par conséquent que la théorie Z, développée par Ouchi (1981) englobe, d'une part, le contrôle du contexte affectif (par ce que Fiol appelle les facteurs de satisfaction au travail et Bouquin, les échanges et les relations individuelles) et, d'autre part, le contrôle de la culture par les valeurs. Mais, comme le note Fiol, le contrôle du contexte affectif par les facteurs de satisfaction favorise, certes, la convergence de valeurs communielles, mais à un niveau moindre que le contrôle de la culture par les valeurs.

3.7. Un essai de synthèse des types de contrôle

Sur la base de notre revue des différents modes et vecteurs de contrôle, nous présentons une synthèse de leurs avantages, inconvénients et limites d'utilisation respectifs dans le tableau 40 ci-contre. On pourrait ajouter à cette typologie une dernière dimension, qui correspond au caractère plus ou moins formel et visible du contrôle. Bouquin parle ainsi de « contrôle invisible » et de « contrôle visible » : « *Le contrôle dans une organisation repose sur les dispositifs créés en son sein, des procédures, des incitations, des règlements divers, mais aussi sur des facteurs qui constituent ce que l'on pourrait appeler un « contrôle invisible », et qui poussent les acteurs à interpréter les mêmes faits de diverses manières, à écarter certains choix ou comportements inappropriés au profit d'autres jugés normaux, à trouver légitimes certains modes de direction et à contester certains autres, à adhérer à certains buts et à en rejeter d'autres comme inacceptables. Le contrôle formel, « visible », défini par l'organisation, n'est probablement efficace que s'il est considéré comme légitime par ceux qu'il englobe, et sa légitimité dépend sans doute de sa cohérence avec le contrôle invisible. C'est d'ailleurs cette étroite relation entre le contrôle « formel » et l'autre, qu'il serait si tentant de capter toujours au profit de l'organisation, qui rend souvent idéologiques les discours sur le contrôle et ses supposées nouveautés.* » (1998, p. 34). On remarque ainsi que les contrôles des actions, des résultats (bureaucratique ou par le marché) et des stratégies relèvent du contrôle visible, et les contrôles de la culture, du personnel et du contexte affectif et émotionnel, plutôt du contrôle invisible.

Pour Flamholtz (1983, 1996 ; *et al*, 1985)⁷⁷, le contrôle organisationnel est composé de quatre systèmes de contrôle, dont l'un, le système central de contrôle, est lui-même constitué de quatre composantes principales⁷⁸. L'ensemble peut être représenté ainsi :

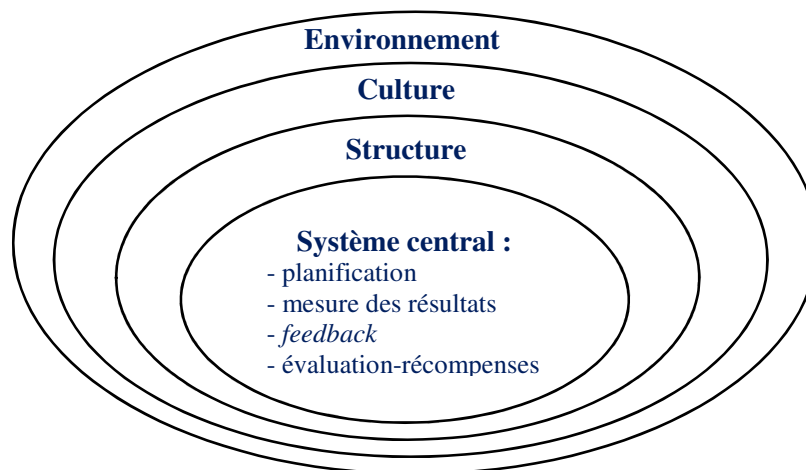


Schéma 6 : Les composantes du contrôle organisationnel, d'après Flamholtz (1985)

⁷⁷ Le modèle de contrôle organisationnel présenté ici est celui de 1985. Il diffère légèrement de celui proposé en 1983 et 1996, dont il est une extension.

⁷⁸ Deux autres composantes sont considérées par Flamholtz *et al* comme moins importantes. Il s'agit du sous-système opérationnel (comportements, spécifiés par les rôles organisationnels, en matière d'acquisition, allocation, utilisation des ressources) et des résultats issus de la mesure (performance, attitude au travail, etc.).

Tableau 40 : Synthèse des modes et vecteurs de contrôle

Objet du contrôle, processus génériques, moyens de contrôle	Avantages	Inconvénients et limites d'utilisation
Contrôle des actions	Sécurisation des individus	Suppose la connaissance du processus de transformation et Suppose la reconnaissance de légitimité de la hiérarchie Frein à la motivation et à la créativité des individus
Supervision directe	Equilibre entre initiative individuelle et coordination	Coûts d'encadrement trop lourds pour de grandes structures
Standardisation des procédés de travail	Capitalisation des connaissances Efficience sur les tâches répétitives	Frein à la flexibilité et rallongement des délais de réaction Alourdissement de la technostructure
Règles de contrôle interne	Prévention des risques organisationnels, sécurité	Lourdeur de la technostructure et caractère procédurier
Contrôle des résultats	Coûts d'encadrement et d'évaluation plus légers qu'avec contrôle des actions. Efficacité par rapport aux buts à court terme Peut motiver les individus	Suppose la possibilité de mesurer les résultats Risque de comportements opportunistes et d'individualisme
Utilisation diagnostique d'outils de contrôle, contrôle de gestion	Meilleur compromis quand contrôle de la culture et contrôle par le marché tous deux impossibles	Suppose la reconnaissance de la légitimité de la hiérarchie Risque de détournement des buts
Contrôle par les mécanismes de marché	Coûts de coordination et d'évaluation encore plus faibles que pour le contrôle bureaucratique des résultats	Uniquement si performance financière et peu d'interdépendances Risque d'opportunisme encore plus grand
Contrôle des stratégies	Efficacité à l'égard des buts organisationnels généraux	Caractère éventuellement illusoire ou factice
Processus de planification stratégique, plus ou moins descendant et ferme	Visibilité. Coordination Utile à la communication interne et externe	Limite les possibilités d'adaptation en environnement incertain, frein à la créativité Frein à la motivation si processus descendant
Utilisation interactive de dispositifs de gestion	Facilite la création et la captation des stratégies émergentes Renforce l'implication	Plus consommateur de temps et coûteux qu'un processus classique de planification. Risque de gaspillage des ressources dans des voies sans issue. Perte de repères pour les équipes
Contrôle de la culture	Efficience maximale, tous types de coûts confondus Motivation et adhésion des individus aux buts organisationnels Adaptation à des activités très qualitatives	Difficulté à faire changer les comportements
Affirmation formelle de valeurs	Facilement actionnable par le dirigeant	Effets plus incertains que par les autres processus culturels
Croyances et valeurs partagées	Intériorisation plus forte que par décret et affichage formel de valeurs	Résistance plus profonde au changement
Contrôle du personnel	Très faibles coûts de coordination et d'évaluation Adaptation à des activités très qualitatives	Coûts élevés d'acquisition des compétences Faible contrôlabilité des individus
Standardisation des qualifications	Adapté à activités très qualitatives mais assez répétitives	Moindre adaptation aux situations inédites qu'avec compétences non standardisées. Comportements non maîtrisés si importation d'une culture professionnelle externe
Recrutement de compétences non standardisées	Favorise l'adaptation aux situations inédites	Individualisme des salariés Coûts salariaux très élevés
Contrôle du contexte affectif : facteurs de satisfaction au travail	Grande efficience, cependant moindre que le contrôle de la culture	Très dépendant de la personnalité et du charisme des dirigeants

Dans le système central, de nature cybernétique, la composante planification consiste à définir les buts organisationnels et les moyens de les atteindre, notamment par la fixation de standards ; on voit que cette composante correspond au contrôle des stratégies. La mesure des résultats peut porter sur des résultats financiers ou non et a une double fonction : informationnelle, de mesure des écarts pour générer si besoin des actions correctives, et d'orientation du comportement des acteurs sur les objectifs ; on voit qu'il correspond au contrôle des résultats. Le *feedback* fournit l'information sur le niveau d'atteinte des objectifs et peut porter sur le comportement au travail et/ou sur les résultats ; associé à la dernière composante, le système d'évaluation, il a une fonction motivationnelle. Le système d'évaluation des performances sert de base à l'attribution de récompenses extrinsèques.

Flamholtz (1983) note que le système central peut déjà être plus ou moins complet et, en tout état de cause, peut être organisé de différentes manières et avec différents dispositifs. Selon lui, l'intensité globale du contrôle organisationnel dépend de l'addition des composantes du système central. Cependant, il s'agit d'un avis, pas d'une observation.

Le deuxième niveau du contrôle organisationnel correspond à la composante structurelle (degrés de décentralisation, de spécialisation, d'intégration, étendue du champ (*span*) de contrôle). Les choix du dirigeant en ce qui la concerne constituent une réponse à des facteurs de contingence. Certaines dimensions de cette structure facilitent les fonctions de contrôle assignées au système central (par exemple, la spécialisation facilite le contrôle en réduisant la diversité des comportements).

Quant au troisième niveau, la culture organisationnelle, elle détermine la nature des deux autres niveaux et, comme elle est longue à évoluer, il peut être délicat de changer la structure ou le système central sans évolution de la culture. La cohérence des deux autres niveaux avec elle est ainsi déterminante pour que le contrôle organisationnel puisse jouer, à travers le système central, les fonctions qu'on attend de lui.

Le quatrième niveau, présent uniquement dans l'article de 1985, correspond à l'environnement mais en tant que contexte sociétal qui, à travers les valeurs de travail dominantes, le niveau de professionnalisation et les demandes directes des clients, guide plus ou moins l'organisation et le comportement de ses membres.

Entre autres implications signalées par Flamholtz de son cadre conceptuel du contrôle organisationnel, on retiendra qu'il est nécessaire d'organiser la cohérence entre les composantes du contrôle organisationnel, sauf à créer de la confusion, de la résistance et de la démotivation chez les salariés. Ce point sera plus particulièrement développé dans la section suivante. On retiendra également que le cumul de plusieurs types de contrôle, s'ils sont cohérents entre eux, est susceptible de renforcer le niveau global de contrôle organisationnel.

Conclusion de la section 1

Au regard de notre problématique, nous avons adopté une conception managériale du contrôle organisationnel selon laquelle le dirigeant cherche à amener les individus à servir les buts de l'organisation. Cette influence peut s'exercer à travers six modes principaux de contrôle, caractérisés par leur objet : les actions, les résultats, les stratégies, la culture, les compétences des salariés, la disposition affective des salariés. Ces modes de contrôle sont relayés par des processus ou vecteurs divers de contrôle, présentant des avantages, inconvénients et conditions d'utilisation également très divers. Par ailleurs, plusieurs auteurs ont signalé la nécessaire coexistence de plusieurs types de contrôle et soulignent l'importance d'organiser leur cohérence. C'est à ce dernier point qu'est consacrée la section suivante.

Section 2. La GB par rapport aux autres types de contrôle

La section précédente a montré que tous les types de contrôle présentent des limites, ce qui suggère qu'aucun ne peut à lui seul suffire à assurer le contrôle organisationnel. Notre propos est désormais d'analyser comment la GB peut, d'après la littérature, s'insérer dans un « *package* » de contrôle organisationnel. En effet, nombreux sont les auteurs qui soulignent la nécessité d'étudier les dispositifs de contrôle, dont la GB, non pas isolément mais en les situant dans le système global de contrôle organisationnel (Abernethy et Chua, 1996 ; Chenhall, 2003 ; Dermer, 1988 ; Flamholtz, 1983, 1996 ; *et al*, 1985 ; Otley, 1980 ; Otley et Berry, 1980).

Les questions auxquelles nous cherchons des pistes de réponse dans la littérature sont les suivantes :

- la coexistence des divers modes, vecteurs et outils de contrôle doit-elle être envisagée plutôt en termes de complémentarité ou de concurrence, et sous quelles conditions?
- quels modes de contrôle la GB peut-elle potentiellement servir et à quels autres outils de contrôle y est-elle confrontée, en termes de concurrence ou de complémentarité potentielles ?
- quels sont ses atouts et handicaps par rapport à d'autres outils de contrôle ?
- quels facteurs peuvent accroître ou diminuer son importance relative (i.e. importance par rapport à d'autres outils ou dispositifs du contrôle organisationnel) ?

Nous étudierons tout d'abord les différentes modalités suggérées de coexistence entre les différents modes de contrôle. Puis nous présenterons les potentialités de la GB à l'égard des différents modes de contrôle ainsi que ce qui peut conditionner son importance dans le contrôle organisationnel en

général. Nous exposerons pour finir les relations, atouts et handicaps de la GB à l'égard des autres outils et dispositifs de contrôle.

1. La nécessité d'organiser la coexistence de plusieurs types de contrôle

De toutes les typologies de contrôle présentées en section 1, on constate que deux seulement considèrent explicitement que plusieurs modes de contrôle doivent coexister et prévoient leur articulation : celle d'Anthony et celle de Simons. Pour autant, les autres approches, tout en reposant plus sur l'idée d'un mode de contrôle dominant, reconnaissent la fréquente coexistence de plusieurs modes de contrôle dans une organisation. Ainsi, Ouchi (1977, p. 98) souligne que les critères de choix entre les deux types de contrôle bureaucratique (connaissance du processus de transformation et mesurabilité des résultats) doivent être traités comme des variables sur un *continuum* et que la plupart des organisations doivent donc utiliser un mélange de contrôle des actions et de contrôle des résultats.

Or, la coexistence de plusieurs modes et mécanismes au sein du contrôle organisationnel suppose qu'elle soit organisée de manière cohérente pour assurer l'efficacité du contrôle organisationnel. Ainsi, Abernathy et Chau (1996, p. 573) soulignent qu'ils « *s'intéressent à la manière dont une organisation sélectionne des mécanismes de contrôle variés pour créer un package de contrôle intégré. Car certains contrôles peuvent mutuellement se renforcer, d'autres peuvent se contrecarrer ou agir comme des substituts l'un de l'autre (Merchant, 1985). Les systèmes de contrôle organisationnel opèrent comme un package quand ils ont une cohérence interne, c'est-à-dire qu'ils sont conçus pour servir des fins similaires* ». De même, Flamholtz (1983) insiste sur le fait qu'un système central de contrôle ne peut remplir correctement ses fonctions que s'il est en cohérence avec la culture et la structure organisationnelles.

2. Les modalités de coexistence des types de contrôle

Soulignons que nous ne nous intéressons pas ici à la coexistence de plusieurs types de contrôle dans une organisation en raison des différences d'activités entre les divers départements ou subdivisions. Il est en effet clair, par exemple, qu'un département de recherche et développement se prêtera moins à un contrôle bureaucratique (des actions ou des résultats) qu'un service commercial ou qu'un site de production en masse. Nous parlons ici de la coexistence de plusieurs types de contrôle pour un même groupe d'individus, relativement homogènes quant à leurs activités, au sein de l'organisation.

2.1. La notion de complémentarité, voire de synergie et renforcement

On pourrait penser que la coexistence des types de contrôle est nécessaire car chacun d'eux ne peut assurer qu'une partie des fonctions attendues du contrôle organisationnel. La plupart des auteurs vont cependant au-delà d'une simple complémentarité fonctionnelle et envisagent plutôt une synergie, une dynamique entre les types de contrôle, par laquelle ils se renforcent mutuellement.

Ainsi, Merchant (1982) considère que le contrôle organisationnel peut être renforcé, soit en renforçant un type particulier de contrôle, soit en utilisant plusieurs types de contrôle. Flamholtz (1983) fait la même observation, ce qui suggère que les types de contrôle peuvent se compléter plus que se concurrencer ou se cannibaliser.

Merchant (1985) montre à travers une étude de cas que différents types de contrôle (en l'occurrence, des objectifs portant sur le profit, les coûts, les effectifs et des consignes données par la hiérarchie, de manière informelle ou lors de réunions formelles⁷⁹) tendent plus à se compléter et se renforcer mutuellement qu'à se substituer l'un à l'autre. On remarque cependant qu' hormis les consignes données par la hiérarchie, tous les contrôles sont sous formes d'objectifs financiers et ne relèvent par conséquent pas réellement de dispositifs différents (et même les réunions peuvent correspondre à des revues de performance dans le cadre du suivi des objectifs).

Bouquin (1998) précise comment le mode particulier de contrôle visible qu'est le contrôle de gestion peut être en synergie avec des modes de contrôle invisible : la gestion du profit et/ou de résultats n'est pas antinomique avec un contrôle de la culture. Ainsi, il souligne que, dans la théorie Z –où l'affichage de valeurs fortes est impératif– le profit n'apparaît pas, certes, comme un objectif, mais cependant comme « la juste récompense de l'excellence ». Par ailleurs, l'affichage des valeurs et la gestion informelle des groupes permettant, dans la théorie Z, d'intérioriser les normes de la direction, « le caractère rigoureux du contrôle de gestion est alors susceptible d'être perçu non pas comme une contrainte, mais comme une preuve tangible du souci de probité de l'organisation, de sa sollicitude » (Bouquin, 1998, p. 168). Ainsi, la stratégie de contrôle constitue justement l'expression de la relation entre le contrôle organisationnel et le contrôle invisible, ce dernier faisant, entre autres, référence à l'adhésion des individus au projet qui leur est proposé par l'organisation.

Fiol (1999) considère qu'il y a deux grands types de convergence des buts à la base des différents modes de contrôle organisationnel : la convergence des résultats individuels, et la convergence des valeurs communiales. En théorie, il devrait y avoir « *renforcement mutuel des deux composantes de la convergence, par la compensation des faiblesses de l'une par les forces de l'autre* » (Fiol, 1999, p.

⁷⁹ Le seul contrôle qui a peu d'effet est le contrôle procédural (nécessité d'obtenir une autorisation pour engager une dépense pourtant déjà budgétée)

107). Ainsi, chacun des quatre modes de contrôle observés⁸⁰ est censé reposer, en principe, sur une complémentarité entre les deux composantes de la convergence, l'une étant reconnue de manière explicite et l'autre, de manière implicite. Cependant, « *dans la pratique, la composante prioritaire de chacun des différents modes de contrôle est promue avec tant de conviction qu'elle opacifie sa contrepartie* ». Le fait que la composante implicite finisse souvent par être totalement occultée constitue selon Fiol une dérive qui, en détruisant l'équilibre entre les deux composantes, compromet, soit les chances de survie de l'entreprise, soit le maintien du mode de contrôle concerné. Bien que l'approche de Fiol soit historique et en termes de tendances générales toutes organisations confondues, elle fournit une analyse également exploitable pour la conception du contrôle organisationnel, en préconisant la recherche d'un équilibre entre deux types de convergence.

Ouchi (1977) souligne les synergies potentielles entre types de contrôle par la négative, c'est-à-dire en constatant les problèmes générés lorsqu'elles sont impossibles faute d'existence de plusieurs types de contrôle : sur la base d'une étude de cas, il constate que le contrôle des résultats n'est souhaitable que s'il est contrebalancé par d'autres moyens de contrôle (car, sinon, il développe une sur-focalisation sur les seuls résultats mesurés). Il montre ainsi que, non seulement les différents types de contrôle peuvent être complémentaires, mais aussi, et de même que Fiol (1999), que cette complémentarité doit être recherchée afin de parvenir à un équilibre au sein du contrôle organisationnel.

Flamholtz (1983) souligne également par la négative l'intérêt d'avoir une cohérence entre les types de contrôle, mais sous un autre angle : il montre que, pour que l'existence de plusieurs types de contrôle *a priori* complémentaires dans leur nature soit bénéfique, il faut qu'il n'y ait pas de dissonances ou d'incompatibilité entre eux quant aux messages qu'ils véhiculent pour les salariés. Il s'appuie sur trois études de cas (une sur la GB traditionnelle, une sur le système comptable et une sur une démarche budget-base-zéro) pour montrer qu'un dispositif de contrôle ne peut pas jouer sa fonction s'il est en contradiction avec d'autres dispositifs plus puissants, en l'occurrence, dans les trois études de cas, la culture organisationnelle.

Sandelin (2008) s'appuie dans une étude de cas sur le concept d'équifinalité (Doty *et al*, 1993, Gresov et Drazin, 1997) : diverses configurations de contrôle peuvent produire un même niveau d'efficacité du contrôle organisationnel. L'équifinalité de diverses configurations dépend de la cohérence interne de chaque configuration. Sandelin montre ainsi qu'une même entreprise a adopté à deux moments différents de son histoire deux configurations de contrôle radicalement différentes, avec un « succès » similaire et sans qu'il y ait eu d'évolution majeure de son environnement ni de ses facteurs de contingence externe. L'efficacité des deux configurations reposait à chaque fois sur une cohérence

⁸⁰ Par ordre chronologique d'apparition, tous au vingtième siècle ; le contrôle des actions, le contrôle des conditions affectives, le contrôle des résultats, le contrôle de l'identité-culture.

entre un mode de contrôle dominant (différent entre les deux configurations) et les autres modes de contrôle à l'œuvre.

Mais c'est encore le modèle de Simons qui se prête le plus à l'étude des complémentarités entre modes de contrôle puisqu'il la préconise intrinsèquement en proposant un système organisé de quatre modes (ou leviers) de contrôle. Simons insiste ainsi particulièrement sur la complémentarité dynamique entre les quatre leviers de contrôle de son modèle : *« le contrôle de la stratégie est obtenu en intégrant les quatre leviers que sont les systèmes de croyances, les systèmes frontières, les systèmes de contrôle diagnostique et les systèmes de contrôle interactif. La capacité de ces leviers à mettre en œuvre la stratégie ne réside pas dans chacun d'eux seuls mais plutôt dans comment ils se complètent en étant utilisés ensemble. L'interaction de forces positives et négatives crée une tension dynamique entre l'innovation et l'atteinte de buts prévus, nécessaire pour stimuler et contrôler une croissance profitable »* (Simons, 2000, p. 301). Et de préciser : *« Deux de ces systèmes de contrôle – les systèmes de croyances et les systèmes de contrôle interactif – motivent les participants organisationnels à chercher de manière créative et à élargir le champ des opportunités. Ces systèmes créent de la motivation intrinsèque en créant un environnement informationnel positif qui encourage le partage d'informations et l'apprentissage. Les systèmes de croyances et les systèmes de contrôle interactif sont les systèmes positifs, le yang de la philosophie chinoise. Les deux autres systèmes – les systèmes frontières et les systèmes de contrôle diagnostique – sont utilisés pour contraindre le comportement de recherche et allouer l'attention qui constitue une ressource rare. Ces systèmes reposent sur la motivation extrinsèque en fournissant des buts explicites, des récompenses calculées à partir de formules et des limites claires à la recherche d'opportunités. Les systèmes frontières et les systèmes de contrôle diagnostique sont les systèmes négatifs, le yin opposé »* (Simons, 2000, p. 304).

Simons (1995, p. 28) explicite précisément l'intérêt d'équilibrer les deux grands types de forces, « positives » et « négatives » : *« Les managers efficaces utilisent les systèmes de contrôle de manière sélective afin d'équilibrer les tensions entre 1) des opportunités illimitées et une attention limitée, 2) la stratégie intentionnelle et la stratégie émergente, 3) l'intérêt personnel et le désir de contribuer »*. Cette conception des synergies entre modes de contrôle pour équilibrer des tensions inhérentes à la vie organisationnelle a inspiré un courant récent mais croissant de recherche autour du concept de « tension dynamique », ou « d'équilibre des systèmes de contrôle » (Henri, 2006 ; Lehmann-Ortega et Naro, 2008 ; Mundy, 2010 ; Tuomela, 2005 ; Widener, 2007). Ces recherches montrent que :

- 1) les quatre modes de contrôle ne sont pas concurrents (ne peuvent pas se substituer les uns aux autres) mais sont potentiellement complémentaires (Simons, 1995, 2000 ; Widener, 2007);
- 2) si l'une des deux forces contraires et complémentaires est insuffisamment représentée dans le système global de contrôle (soit en raison d'un trop faible nombre de dispositifs différents, soit par une trop forte convergence des dispositifs vers une seule force), le système global de contrôle

est déséquilibré et perd en efficacité (Simons, 1995, 2000); si l'équilibre existe, les différents modes de contrôle tendent à mutuellement se renforcer (Henri, 2006 ; Widener, 2010) ; en absence d'équilibre, les effets attendus d'un mode de contrôle particulier (par exemple, le développement de l'innovation grâce à l'utilisation interactive d'un dispositif) peuvent ne pas se produire, voire nuire à l'efficacité globale du contrôle organisationnel (Mundy, 2010), ou encore nuire à la satisfaction à l'égard des dispositifs de gestion (Berland, 2004, pour une utilisation diagnostique de tous les dispositifs de gestion) ;

- 3) le fait de disposer dans le contrôle organisationnel de dispositifs représentant les quatre leviers, ou au moins les deux grandes forces, ne fournit qu'une complémentarité potentielle ; la complémentarité ne devient réelle et ne produit d'effets bénéfiques (sur les compétences distinctives, la performance, la réalisation de buts, etc.) que si les relations entre les différents modes (ou leviers) de contrôle est organisée de manière cohérente (Mundy, 2010) ;
- 4) la manière adaptée d'utiliser les quatre modes de contrôle et d'organiser leurs relations n'est pas universelle mais dépend de facteurs spécifiques à l'organisation et/ou à son environnement ; de ce fait, la capacité à organiser de manière cohérente les relations entre modes de contrôle afin d'équilibrer l'ensemble du contrôle organisationnel est une compétence distinctive car non transposable à une autre entreprise présentant d'autres spécificités organisationnelles ou environnementales (Henry, 2006).

A l'égard du deuxième point sur l'intérêt d'un équilibre, Lehmann-Ortega et Naro (2008) rapprochent le concept de tension dynamique de celui d'équilibre entre exploration et exploitation développé par March (1991). Cependant, ils le développent autour de la notion d'organisation « ambidextre » qui nous semble être différente de ce que Simons propose. En effet, selon O'Reilly et Tushman (2004), l'une des cinq conditions permettant de caractériser une organisation ambidextre est que certaines subdivisions doivent être centrées exclusivement sur le versant « exploitation » et d'autres, sur le versant « exploration » ; l'intégration des deux logiques doit cependant être réalisée au niveau du top management pour pouvoir en tirer une dynamique à l'égard de la stratégie. A propos de son modèle, Simons est moins explicite quant à la répartition des deux forces entre les entités. En fait, il est très clair à propos des systèmes de croyances et de frontières, puisque tous les deux concernent l'ensemble de l'organisation. En revanche, il laisse une ambiguïté en ce qui concerne les systèmes de contrôle interactif et diagnostique. Cependant, puisque l'un des intérêts du modèle est de permettre d'équilibrer l'intérêt personnel et le désir de contribuer, notre compréhension est qu'une subdivision donnée doit être soumise simultanément aux deux types de contrôle, mais de manières pouvant être diverses: à travers des dispositifs différents (par exemple, l'utilisation diagnostique d'un *balanced scorecard* et l'utilisation interactive d'une GB ; c'est plutôt le cas de figure illustré par Mundy, 2010) ou à travers l'utilisation interactive de certaines données d'un dispositif et l'utilisation diagnostique de la totalité des données du même dispositif (cela semble être la conception de Tuomela, 2005) ou

encore à travers l'utilisation d'un même dispositif de manière diagnostique à certains niveaux hiérarchiques et interactive à d'autres (Tuomela, 2005, mentionne également ce cas de figure). D'autres recherches s'appuyant sur Simons (Henri, 2006 ; Widener, 2007) sont moins claires à ce sujet, tout en mentionnant l'utilisation simultanée des deux types de contrôle pour les mêmes personnes (les deux recherches évaluent les deux utilisations au moyen d'un questionnaire rempli par une seule personne dans chaque organisation). En tout état de cause, l'on constate qu'à l'égard de la répartition des deux forces entre les unités, le concept d'organisation ambidextre diffère de la notion de contrôle équilibré de Simons. Pour autant, l'étude de cas relatée par Lehman-Ortega et Naro (2008), sur l'apport au contrôle organisationnel de l'utilisation interactive d'un *balanced scorecard*, abonde en faveur de la conception de Simons.

On remarque que Fiol (1999) préconise également la recherche d'un équilibre qui semble à première vue, au regard de sa formulation, de nature différente de celle formulée par Simons ; en effet, Fiol parle non pas d'équilibre entre *deux forces opposées*, mais de l'intérêt d'avoir *deux convergences* de nature différente (communuelle et sur les résultats individuels). Cependant, à y regarder de plus près, les deux types de « convergence » qu'il juge nécessaires correspondent en fait d'assez près au troisième type de tension organisationnelle mentionné par Simons, entre intérêt personnel et désir de contribuer, à l'égard de la dimension de motivation des individus. L'intérêt de l'approche de Simons par rapport à celle de Fiol est donc d'ajouter deux autres dimensions : la dimension à l'égard de l'utilisation des ressources des salariés (en termes de temps-attention disponible et de type de compétences, créatrices *versus* d'exécution dirigée et disciplinée) et la dimension à l'égard de la stratégie (intentionnelle *versus* émergente).

A l'égard du troisième point sur *la manière* d'équilibrer, les apports de Mundy (2010) sont particulièrement intéressants. Elle révèle à partir d'une étude de cas cinq conditions pour que l'équilibre potentiel fonctionne :

- la cohérence interne, c'est-à-dire la convergence ou compatibilité des messages que les salariés reçoivent à travers les différents modes et dispositifs de contrôle ;
- une progression temporelle logique ; par exemple, si une organisation veut impulser un changement, il est plus logique d'actionner le contrôle interactif avant et non pas après les contrôles diagnostique ou frontières ; en effet, utilisés dans cette chronologie-là, ces deux derniers modes de contrôle permettront de concrétiser les nouvelles orientations issues de la mobilisation du contrôle interactif ; cette préconisation était déjà sous-entendue par Simons (2000, p. 305) : « *dans la durée, l'information et l'apprentissage générés par les systèmes de contrôle interactif peuvent être incorporés dans les stratégies et les buts qui sont pilotés au moyen des systèmes de contrôle diagnostique* ». Widener (2007) confirme que les systèmes de contrôle interactif ne favorisent pas directement l'apprentissage mais ont besoin d'être relayés

par les systèmes diagnostiques ; Mundy (2010) montre que le non respect de cette chronologie peut empêcher les effets positifs espérés de la combinaison des modes de contrôle de se produire ;

- la dominante historique (nous dirions « culturelle ») en termes de forces, indépendamment des circonstances organisationnelles spécifiques ; par exemple, une entreprise de culture plutôt contrôlante (*versus* créative ou informelle) sera moins réceptive aux effets d'une utilisation interactive (diagnostique) sur la créativité (le contrôle) (Flamholtz, 1983 ; Marginson, 1999) ; la dominante peut être due aux préférences des managers ou d'un groupe influent au sein de l'organisation ou à une culture professionnelle. A cet égard, les systèmes de croyances sont déterminants pour faire évoluer la culture et permettre ensuite une atténuation de la dominante ; les systèmes de croyances ressortent en effet de l'étude de Widener (2007) comme influents sur les trois autres ;
- la suppression : une conséquence possible de l'existence d'une dominante est la suppression d'un mode de contrôle qui ne lui correspond pas, déséquilibrant encore plus le contrôle organisationnel ; l'effet peut paraître positif à court terme car cela assure une meilleure cohérence au système global de contrôle, mais l'effet à long terme est négatif car il n'y a plus de tension dynamique ;
- les relations entre les processus interactifs et les autres modes de contrôle : les processus interactifs jouent un rôle central dans la création et le maintien de l'équilibre du contrôle car ce sont eux qui permettent de mixer et d'intégrer les informations comptables, opérationnelles, stratégiques ; à l'inverse, ils peuvent déstabiliser une organisation en remettant en cause ses hypothèses fondamentales.

A l'égard du quatrième point, plusieurs recherches attestent de la *contingence* des modalités de l'équilibre et des effets de chaque mode de contrôle. Ainsi, Bisbe et Otley (2004) montrent qu'une utilisation interactive ne favorise directement l'innovation que dans des entreprises faiblement innovantes ; Henri (2006) trouve que la tension dynamique entre systèmes interactifs et systèmes diagnostiques ne produit d'effets bénéfiques que dans les entreprises ayant des valeurs de flexibilité ou confrontées à un environnement très incertain. Widener (2007) trouve qu'une utilisation interactive a pour antécédents l'incertitude concurrentielle ou le risque opérationnel, tandis qu'une utilisation diagnostique a pour antécédents également le risque opérationnel ainsi que l'incertitude opérationnelle.

Les recherches s'inspirant du modèle de Simons voient donc clairement la coexistence de divers modes de contrôle comme source d'une complémentarité potentielle plutôt que d'une concurrence. D'autres auteurs semblent cependant abonder plus en faveur de cette deuxième possibilité.

2.2. La notion de substitution-concurrence

La présentation par Anthony de ses trois processus de contrôle (stratégique, de gestion, opérationnel) et de leur hiérarchie revient à considérer qu'ils sont complémentaires et non pas concurrents (même s'il indique que les frontières entre eux peuvent être assez floues). Mais Bouquin indique aussi qu'ils peuvent partiellement se substituer l'un à l'autre. Il mentionne, en effet, qu'il est rare que les trois processus de contrôle définis par Anthony soient présents dans leur intégralité et qu'une défaillance dans l'un des trois peut parfois être compensée par le renforcement de l'un au moins des deux autres (Bouquin, 1998, p. 57).

L'étude de cas d'Abernathy et Chua (1996) suggère que le besoin de changer un système comptable pour se conformer aux attentes externes dépend de la mobilisation ou pas d'autres composantes du *package* de contrôle organisationnel, composantes qui peuvent se substituer au changement du système comptable. Cet arbitrage dans l'organisation du contrôle organisationnel correspond à un choix stratégique de l'organisation.

Ces conceptions semblent contraires aux conclusions du développement précédent sur la complémentarité des modes de contrôle et même sur la nécessité de créer et d'organiser cette complémentarité pour générer un équilibre dynamique. Pour autant, il semble que cette contradiction n'est qu'apparente. En effet, la notion de concurrence semble plus concerner des dispositifs de contrôle susceptibles de représenter un mode de contrôle identique que les modes de contrôle entre eux. Notre compréhension des résultats des recherches sur ces concepts de complémentarité *versus* concurrence au sein du *package* de contrôle organisationnel est donc la suivante :

- les différents modes de contrôle sont plutôt complémentaires et cette complémentarité doit donc être recherchée ; mais elle doit également être organisée pour exploiter des synergies qui améliorent l'efficacité du contrôle organisationnel ($1 + 1 = \text{plus de } 2$) ; en effet, en l'absence de cohérence entre les modes de contrôle, ceux-ci se contrecarrent ($1 + 1 = \text{moins de } 2$) ;
- en revanche, des dispositifs de contrôle peuvent se concurrencer, c'est-à-dire, sont susceptibles de se substituer l'un à l'autre dans l'exercice d'un ou plusieurs modes de contrôle.

Or, notre objet d'étude, la GB, est un dispositif de contrôle et non pas un mode de contrôle, même s'il a longtemps été assimilé à un mode de contrôle particulier, à savoir le contrôle des résultats. Aujourd'hui, il s'avère que 1) la GB est considérée comme susceptible de servir d'autres modes de contrôle, 2) d'autres dispositifs peuvent aussi assurer tout ou partie des modes de contrôle qu'elle est susceptible d'assurer. L'objet des paragraphes suivants est d'explorer ces deux aspects. En effet, le premier (traité au § 3) lui confère une malléabilité qui lui ouvre la possibilité de souvent trouver une place importante dans des configurations très diverses de contrôle organisationnel, au titre de modes

de contrôle divers. Le deuxième aspect (traité au § 4) lui confère une vulnérabilité par rapport à des dispositifs potentiellement concurrents.

3. La polyvalence de la GB et du contrôle de gestion

Après avoir vu les modalités de coexistence entre divers modes de contrôle, notre propos est d'étudier la place que le dispositif de contrôle particulier qui nous intéresse, la GB, peut plus spécifiquement occuper dans le *package* de contrôle organisationnel.

3.1. Le potentiel de la GB comme dispositif de contrôle des résultats

Dans une conception classique, la GB est vue comme le dispositif majeur du contrôle de gestion, lui-même vecteur (pendant longtemps presque exclusif) du contrôle des résultats. Or, dans cette fonction originelle, il présente potentiellement un intérêt très large pour le contrôle organisationnel.

Ainsi, Ouchi (1979) considère que le contrôle bureaucratique des résultats a ceci de particulier qu'il peut passer partout ; c'est en quelque sorte un compromis « acceptable » entre le contrôle par le marché et le contrôle clanique, qui constituent deux vecteurs de contrôle plus « purs » mais aussi plus réducteurs dans certains contextes.

Otley et Berry (1980), sans faire quitter à la GB le registre du contrôle des résultats, considèrent que les procédures comptables sont un des seuls moyens intégrateurs pour une organisation, c'est-à-dire capables de fournir un modèle explicite dans lequel les activités ne sont pas seulement mises l'une à côté de l'autre mais agrégées de manière quantitative. Par ailleurs, ces procédures servent de système de contrôle en fournissant à la fois un langage et un ensemble de procédures pour établir des standards de performance et pour mesurer la performance réelle vis-à-vis de ces standards. Cependant, ils observent que, si elles servent ainsi particulièrement bien la fonction de direction de l'attention (au sens où l'entendent Simon *et al*, 1954), elles servent beaucoup moins bien celle de résolution des problèmes ou fonction de prédiction. En effet, les informations nécessaires à la fonction prédictive proviennent souvent de sources externes autres que les marchés financiers et sont difficilement mesurables ou objectivement vérifiables. Un peu plus loin, ils préconisent donc que les systèmes comptables fournissent de l'information plus diversifiée afin de mieux satisfaire la fonction prédictive. Si l'on applique cette préconisation à la GB, on peut dès lors penser que le fait d'intégrer des données non monétaires (des objectifs qualitatifs ou des plans d'action ou des données opérationnelles) peut accroître l'importance pour le contrôle organisationnel de la GB utilisée comme contrôle des résultats.

De même, Flamholtz (1983) mentionne que la GB a ceci de particulier qu'elle est susceptible d'englober toutes ou seulement certaines des composantes du contrôle organisationnel, en fonction du processus budgétaire adopté. Il souligne ainsi le caractère déterminant du type de processus budgétaire pour l'importance de la GB dans le contrôle organisationnel. Notons que cette conception rejoint celle qui ressort du chapitre 2 quant à l'influence des pratiques budgétaires sur l'intensité des rôles de la GB.

Il ressort donc que la GB utilisée comme dispositif de contrôle des résultats présente un fort potentiel pour le contrôle organisationnel. On notera que ce potentiel dépend notamment des processus budgétaires à l'œuvre. On va voir désormais que cette importance potentielle au sein du contrôle organisationnel est renforcée par le fait que la GB peut 1) sans se départir de la fonction de contrôle des résultats, « empiéter » sur d'autres registres ou 2) quitter le registre du contrôle des résultats, sous réserve de pratiques budgétaires différentes.

3.2. Les multiples visages de la GB

La GB, même dans son utilisation traditionnelle de contrôle de résultats, est porteuse de valeurs. Ainsi, Pour Mundy (2010), les orientations données au démarrage de la phase de planification (*budgeting guidelines*) dans son étude de cas relèvent du système de croyances de Simons, en ce sens qu'elles indiquent les priorités et objectifs pour l'année à venir. Fiol (1999) considère que le contrôle des résultats permet potentiellement d'assurer à la fois une convergence communautaire, comme langage partagé, et une convergence des résultats individuels. Il déplore d'ailleurs la dérive qui consiste à négliger le potentiel de convergence communautaire contenu dans ce type de contrôle.

Par ailleurs, la GB apprend et oblige à penser en termes économiques et financiers. Ainsi, d'après Barret et Fraser (1978), « *le rôle d'éducation du budget est corrélé à son rôle de coordination. Afin de préparer correctement leurs budgets, les directeurs, à tous les niveaux de l'organisation, doivent exercer un regard critique sur la manière dont fonctionne leur secteur d'activité, et être conscients de l'évolution des coûts et des revenus de leur unité. Les budgets peuvent également être des outils analytiques utiles pour déterminer la façon d'améliorer la performance. Par ailleurs, la consolidation des budgets des différents éléments de l'organisation pourrait contraindre les directeurs à mieux comprendre la dynamique de l'entreprise dans son ensemble.* »

Au-delà de la simple communication de priorités et de son rôle pédagogique, la GB peut participer de la construction de sens. Ainsi, selon Lorino (1995, p. 267), « *les outils de gestion constituent une sorte d'ingénierie des représentations : dis-moi ce que tu mesures, je te dirai ce qui est important pour toi, je te dirai comment tu te représentes l'entreprise et son action* ».

Morgan (1988) va encore au-delà en considérant que les comptables construisent la réalité d'une manière orientée, partielle et subjective des choses : « *la pratique comptable est encadrée par une métaphore générale qui encourage une vision numérique de la réalité [...] Les comptables essaient de représenter les organisations et leurs activités en termes de nombres [...] mais ignorent les aspects de la réalité qui ne sont pas quantifiables de cette manière* » (p. 480). En ce sens, la comptabilité n'est pas que l'expression de la culture ; elle la crée et peut la modifier, ainsi que le montre l'étude de cas de Dent (1991) dans une entreprise ferroviaire, ou encore celle d'Oakes *et al* (1998) avec l'introduction de la GB dans un musée canadien.

Ainsi, la GB utilisée comme contrôle des résultats est porteuse de valeurs, ce qui, à la fois, renforce son potentiel pour le contrôle organisationnel mais l'expose également à plus de risques d'entrer en contradiction ou en concurrence avec d'autres dispositifs de contrôle, notamment avec les mécanismes culturels. Flamholtz (1983) montre ainsi à travers une étude de cas une forme de mise en échec de la GB en raison de son opposition à la culture dominante.

Mais la GB peut aussi quitter le registre habituel du contrôle des résultats. Ainsi, Merchant (1982) classe les revues budgétaires dans les outils du contrôle des actions. Hofstede (1981) considère même que le contrôle de gestion (dont on considèrera que la GB constitue l'expression la plus typique) est le seul des trois processus de contrôle définis par Anthony à pouvoir relever des six modes de décision de sa typologie. Ainsi, il souligne que le contrôle de gestion et la GB, dans leur mission de déclinaison des objectifs stratégiques, peuvent nécessiter le recours à des processus de décision très divers, dont la plupart ne sont pas cybernétiques ; la GB permet ainsi de répondre à des cas de figure très différents en fonction des caractéristiques des objectifs généraux (ambigus ou pas), des résultats (mesurables ou pas), des activités (répétitives ou pas).

Rappelons que Simons (1987, 1990, 1994) souligne que le dirigeant peut utiliser le contrôle de gestion, au titre notamment de la gestion budgétaire, de deux manières différentes : comme outil de contrôle des résultats dans une approche traditionnelle (cas d'une utilisation diagnostique) ou en tant que levier d'apprentissage organisationnel et d'émergence d'initiatives stratégiques (cas d'une utilisation interactive). Bouquin (2000b) note que, dans ce deuxième cas, « *les vieux outils de contrôle de gestion servent un processus qui n'est plus [...] celui de leurs inventeurs [et que, face au modèle] d'un processus stratégique achevé qui ne laisse aucun choix au contrôle, apparaît l'alternative d'un processus stratégique inachevable, sauf sur le terrain, qui justifie le modèle flou du centre de responsabilité, devenu enfin un des dispositifs de pilotage du processus d'émergence.* »

Mentionnons également la budgétisation par les activités (*activity-based management*, ABB) qui, bien que parfois présentée comme une alternative à la GB, constitue en fait une modalité de budgétisation différente (certains diront « améliorée ») de la démarche traditionnelle de budgétisation. Elle vise en

effet à mieux relier le budget au modèle sous-jacent des activités opérationnelles, afin de lui permettre de mieux assurer sa fonction de planification et déploiement de la stratégie à travers les actions et de limiter les utilisations non pertinentes de ressources (Brimson et Antos, 1999 ; Hansen *et al*, 2003 ; Sandison *et al*, 2003). Le détail de la démarche, de ses avantages et de ses inconvénients est présenté dans l'annexe 1. La particularité de l'ABB qui nous intéresse ici est qu'elle permet en fait d'utiliser la GB à la fois comme dispositif de contrôle des actions et de contrôle des résultats (Brimson et Antos, 1999). Cette caractéristique ainsi que la lourdeur de la méthode réservent cependant son utilisation aux seules organisations dont les processus de production sont maîtrisés (cf. matrices d'Ouchi et Merchant) et stables. Ce constat est confirmé par Hansen *et al* (2003).

Ainsi, les potentialités de la GB pour le contrôle organisationnel ne sont pas seulement liées à son utilisation en tant que dispositif de contrôle des résultats : même lorsque la GB est utilisée comme tel, elle revêt en même temps des potentialités au titre du contrôle de la culture par les valeurs. Par ailleurs, elle peut servir de dispositif d'apprentissage organisationnel et d'émergence de la stratégie en étant utilisée de manière interactive ou encore de dispositif de contrôle à la fois des actions et des résultats, par exemple dans une démarche de budgétisation par les activités. Ces constats élargissent donc ses potentialités mais la confrontent également à d'autant plus de « concurrence » de la part d'autres dispositifs : la concurrence de dispositifs relevant du contrôle de gestion et celle de dispositifs ne relevant pas du contrôle de gestion.

4. La GB, un dispositif de contrôle de gestion parmi d'autres

La GB a constitué pendant longtemps l'unique dispositif ou le plus complet du contrôle de gestion. Désormais, de nouveaux outils ou démarches de contrôle de gestion sont apparues. Otley et Fakiolas (2000) signalent ainsi que, de nouvelles démarches de gestion telles que le *balanced scorecard* ou la comptabilité de gestion stratégique ayant vu le jour, la GB pourrait ne plus jouer un rôle central dans la mesure de performance. Otley (2001) indique cependant, mais sans réellement l'argumenter, que les nouvelles techniques de contrôle de gestion ne peuvent pas remplacer complètement les anciennes et qu'il serait intéressant de voir comment on peut les combiner. Mais que ressort-il de la littérature sur les relations de la GB avec de nouvelles démarches telles que le *balanced scorecard*, les *rolling forecasts*, la gestion sans budget, la comptabilité de gestion stratégique ? A l'égard de la GB, sont-elles complémentaires ? Concurrentes ? Contradictoires ? Sur quels rôles potentiels de la GB et sous quelles conditions ?

4.1. La GB et les tableaux de bord ou *balanced scorecards*

Le *balanced scorecard* (BSC) et les tableaux de bord ont en commun (au moins en théorie en ce qui concerne le tableau de bord) de chercher à remédier aux inconvénients des mesures de performance exclusivement financière et de mieux relayer la stratégie.

Le BSC constitue sans doute le concurrent potentiel le plus immédiat de la GB, car il peut opérer sur les mêmes terrains qu'elle. En effet, à l'instar de la GB, il peut dans sa conception initiale être utilisé de manière diagnostique, c'est-à-dire comme dispositif de contrôle des résultats et d'alignement stratégique, mais il peut aussi être utilisé de manière interactive pour favoriser l'apparition et la captation de stratégies émergentes (Bisbe et Malagueno, 2009 ; Bisbe et Otley, 2004 ; Kaplan et Norton, 2001, 2010 ; Lehmann-Ortega et Naro, 2008 ; Naro et Travaille, 2010 ; Simons, 2000, p. 219 ; Tuomela, 2005 ; Vaivio, 2004). Wiersma (2009) montre que les managers utilisent le BSC à trois fins principales, qui sont très souvent combinées : la prise et la rationalisation de la décision, la coordination des activités au sein de leur entité et le pilotage (planification et évaluation de performance) de leurs équipes. On constate que ces motifs d'utilisation recourent également très largement des rôles potentiels de la GB.

Mais alors, quels sont les atouts du BSC ou, inversement, ses handicaps par rapport à la GB ? Par ailleurs, les deux outils sont-ils exclusifs l'un de l'autre et, si ce n'est pas le cas, quelles sont leurs modalités de cohabitation ?

4.1.1. *Les atouts et handicaps de la GB par rapport au balanced scorecard*

La différence essentielle entre le BSC et la GB est qu'en plus des informations monétaires, le BSC traite de données non monétaires, puisque la dimension financière ne représente qu'un des quatre axes proposés initialement par ses concepteurs, Kaplan et Norton (1992). Comparativement, la GB peut, certes, comme on l'a vu à propos des pratiques budgétaires, reposer sur des plans d'action et considérations opérationnelles et cela constitue même une préconisation de « bonne pratique » budgétaire, mais 1) cette préconisation est loin d'être toujours respectée et, 2) l'expression finale des documents budgétaires reste en tout état de cause financière. Tuomela (2005) récapitule les implications de cette différence fondamentale à l'égard des quatre leviers de contrôle de Simons.

Tableau 41 : Rôle des mesures financières et non financières à l'égard des différents leviers de contrôle stratégique, Tuomela (2005, p. 300)

	Mesures financières	Mesures non financières
Contrôle diagnostique	Pour contrôler que la stratégie choisie conduit à la réalisation des buts financiers	Pour contrôler que la performance est acceptable à l'égard des facteurs-clés de succès
Contrôle interactif	Pour capturer toute l'étendue des incertitudes (stratégiques)	Pour identifier précisément les problèmes liés à des incertitudes (stratégiques) spécifiques
Systèmes de valeurs	Pour donner du poids aux valeurs financières en lien avec l'intérêt des actionnaires	Pour donner du poids à de multiples valeurs (en lien avec les clients, les employés, la société, etc.)
Systèmes frontières	Pour traiter des risques financiers	Pour souligner les frontières stratégiques

Un intérêt potentiel du BSC serait donc de constituer un dispositif plus « complet » que la GB pour les rôles à l'égard de la stratégie puisqu'il intègre des mesures non financières. Cela fait écho aux inconvénients de la GB que nous avons relevés au chapitre 1 à l'égard de ses rôles vis-à-vis de la stratégie ainsi que du pilotage et de la coordination en cours d'année.

Un autre atout majeur *a priori* du BSC est qu'il est formellement lié à la stratégie : déjà dans la conception initiale qu'en ont eue Kaplan et Norton (1992), et plus encore dans les évolutions de cette conception, avec l'introduction du préalable de la carte stratégique (Kaplan et Norton, 2000). Certes, la GB, dans ses définitions, est également censée être au service des objectifs stratégiques. Cependant, on a vu au chapitre 2 que, dans la pratique, cette préconisation est respectée en France dans moins de 50 % des cas. En fait, l'un des avantages du BSC par rapport à la GB en ce qui concerne son rôle à l'égard de la stratégie est qu'il a été, dès sa création, associé à la stratégie et que ses « inventeurs », Kaplan et Norton, ont eu une communication très intensive et, au départ, très normative à son sujet. En quelque sorte, le BSC est parti sur des bases claires et « saines », pas seulement dans sa conceptualisation, mais également dans ses pratiques. A l'inverse, la GB, dont l'origine remonte aux années 1920 aux Etats-Unis, a connu en France un processus de diffusion beaucoup plus long et informel, principalement par les réseaux professionnels (Berland, 1999a, 1999b) ; le « contrôle budgétaire » a certes aussi bénéficié en France d'une forte publicité dans les années 30, mais longtemps avant sa généralisation (et seulement dans les grandes entreprises) dans les années 60, si bien qu'elle a perdu en impact sur les pratiques ; qui plus est, le contrôle de gestion n'ayant été conceptualisé d'un point de vue académique que fin des années 60 par Anthony, la GB a en quelque sorte été théorisée après que les organisations aient commencé à « l'inventer » en pratique. Ainsi, faute d'avoir bénéficié d'emblée d'une promotion (on pourrait dire d'un « marketing ») aussi massive, explicite et normative que le BSC, et compte-tenu de la persistance des pratiques dont nous avons déjà parlé, la GB se traduit par une diversité de pratiques dont le BSC ne souffre pas, ou pas encore, ou dans une moindre mesure.

Ainsi, compte-tenu de sa prise en compte intrinsèque de données non monétaires et de la promotion normative dont il a bénéficié dès son origine sur son lien avec la stratégie, le BSC présente *a priori* des avantages sur la GB en matière de rôles à l'égard de la stratégie et du pilotage en cours d'année. On soulignera cependant que rien n'empêche une organisation de plus relier la GB aux données stratégiques et opérationnelles, grâce à la prise en compte de plans d'action et d'indicateurs non monétaires lors de l'élaboration des données monétaires, voire à leur négociation simultanée. Cela rejoint d'ailleurs une préconisation d'Otley et Berry (1980) ainsi que les souhaits d'amélioration de la GB qui se dégagent des enquêtes (cf. chapitre 1). Le handicap de la GB par rapport au BSC à ce sujet n'est donc pas rédhibitoire et peut être levé par l'adoption de pratiques budgétaires adaptées.

Par ailleurs, le BSC présente aussi des inconvénients. La largeur de son champ de mesure peut faire peur à certaines personnes, car cela permet une démarche plus inquisitrice dans leur périmètre de responsabilité que les mesures uniquement financières (Tuomela, 2005 ; Vaivio, 1999). En effet, des objectifs sur des aspects non monétaires restreignent la liberté d'action des managers sur la manière de respecter leurs objectifs financiers. C'est aussi un aspect relevé par Bourguignon (2001, p. 23) : « *un critère quantitatif offre moins de prise à la confrontation hiérarchique qu'un critère qualitatif* ». L'étude de Wiersma (2009) ne compare pas l'utilisation du BSC et celle de la GB mais montre néanmoins que le BSC est plus utilisé lorsque le manager est par ailleurs évalué sur ses actions ; elle l'explique par le fait que, dans ce cas, le manager a besoin de plus d'informations pour justifier de ses décisions à l'égard de sa hiérarchie. Cela tend donc à confirmer que le BSC n'est pas très apprécié par les « contrôlés » soumis à un contrôle des résultats.

Rappelons également que l'un des avantages des mesures financières réside dans leur caractère intégrateur (Otley et Berry, 1980). En effet, comment juger de la performance globale d'une entité quand un indicateur non monétaire est au vert et un autre au rouge ? Leurs implications monétaires, en revanche, peuvent être soustraites ou ajoutées pour juger de leur résultat combiné. Finalement, dès lors que le champ de responsabilité est très large, il n'y a guère que les indicateurs monétaires qui peuvent rendre compte d'un niveau global de performance.

Kaplan et Norton (2001) signalent eux-mêmes trois autres inconvénients ou obstacles à l'utilisation du BSC : les indicateurs sur des données non monétaires sont encore plus facilement manipulables que des indicateurs financiers. En effet, une grosse partie des informations monétaires sur une subdivision sont en lien avec la comptabilité financière sur les transactions externes (clients, fournisseurs) ou sur les frais de personnel et sont moins facilement manipulables que des informations sur des données non monétaires qui sont souvent le fruit de la seule saisie des opérationnels. Par ailleurs, la conception et la mise en place d'un BSC coûtent cher (en intervention de consultants et en mobilisation interne du personnel) et cela peut être dissuasif. Enfin, une fois le BSC mis en place, son alimentation, compte-tenu de la nature très diversifiée des données, est également très coûteuse ; même si les ERP (*enterprise resource planning*) ou progiciels de gestion intégrés facilitent le traitement des données, ils ne permettent de capturer, d'après Kaplan et Norton, qu'environ 40 % des données nécessaires à un BSC. Ce dernier point est confirmé par Choffel et Meyssonier (2005) qui considèrent, d'après une analyse de la littérature, que la GB ne nécessiterait que l'utilisation d'Excel alors qu'un BSC nécessite impérativement un ERP.

Les handicaps du BSC mentionnés ci-dessus comparativement à la GB ont plus trait, d'une part, à ses rôles de motivation et d'évaluation de performance et, d'autre part, à son coût. Mais certains auteurs soulignent également des lacunes à propos de ce qui est pourtant censé constituer son point fort, à

savoir ses rôles à l'égard de la stratégie et du pilotage. Plus précisément, la capacité prédictive du BSC grâce à sa prise en compte d'indicateurs « *lead* » (de performance non financière) et d'indicateurs « *lag* » (de performance financière) est souvent mise en avant comme un atout majeur, mais l'analyse des liens de cause à effet entre ces deux types d'indicateurs serait intuitive et non quantifiable -notamment parce que ces liens sont souvent trop étalés dans le temps- (Schneiderman, 1999), et la manière de la réaliser, de fait très peu documentée (Otley, 1999). Selon ce dernier, le BSC ne peut donc pas se suffire à lui-même et a besoin d'être étayé par les systèmes traditionnels de mesure tels que les budgets.

Enfin, en France, le BSC souffre d'un handicap spécifique, lié, assez paradoxalement, à l'antériorité du concept de tableau de bord « à la française ». En effet, la notion de tableau de bord est née en France dans l'entre-deux guerres (Bourguignon *et al*, 2002 ; Chiapello et Lebas, 1996 ; Mendoza et Zrihen, 1999 ; Méric, 2003). Il a fait, comme la GB, l'objet d'une théorisation ultérieure à son invention dans la pratique (en 1962, d'après Méric, 2003), sur des principes finalement souvent similaires à ceux du BSC, hormis sur la prescription formelle de quatre axes. De même que pour la GB, ce processus assez tardif de codification explique peut-être que le tableau de bord se traduise aussi par une diversité de pratiques, loin de toujours respecter les préconisations théoriques le concernant : il peut ainsi être plus proche d'un simple état de suivi budgétaire ou d'un *reporting* ou, à l'inverse, confondu dans les plus bas niveaux hiérarchiques avec un listing non synthétique de statistiques opérationnelles (de vente, de production, etc.), relevant du contrôle d'exécution et non pas du contrôle de gestion. Ainsi, selon la dernière enquête d'HEC-DFCG (Nguyen et de Laigue, 2010), en France, les tableaux de bord gérés par le contrôle de gestion⁸¹ reprennent les mêmes éléments et les mêmes formats que ceux du budget dans 72 % des cas, comportent certes des indicateurs physiques dans 84 % des cas mais portant principalement sur des volumes (93 %) et beaucoup moins souvent sur la qualité ou les délais (50 %), les parts de marché (31 %), le climat social (13 %), l'image (10 %) ou la performance des concurrents (9 %). En outre, le tableau de bord est également souvent déconnecté de la stratégie et traduit des logiques de gestion « locales » (Mendoza et Zrihen, 1999).

Aussi, en raison peut-être de l'hétérogénéité de pratiques qui se cache sous l'appellation, la quasi-totalité des entreprises françaises déclarent utiliser un (ou des) tableau(x) de bord. De ce fait, les français « *considèrent que le BSC est, au mieux, une nouvelle version de leur vieux tableau de bord* » (Bourguignon *et al*, 2002, p. 8) et c'est ce qui expliquerait en partie le plus faible taux d'utilisation du BSC en France que dans d'autres pays : en 2002, la notoriété du BSC était de 42 % en France contre 98 % en Allemagne, 83 % en Grande-Bretagne et 62 % en Italie ; son taux d'utilisation était de seulement 3 % en France contre 24 à 30 % dans les trois autres pays, alors que 100 % des entreprises

⁸¹ Cette enquête ne fournit pas d'information sur ce que comprennent les documents appelés « tableaux de bord » bien que créés et utilisés, non pas par les services de contrôle de gestion, mais au sein d'unités opérationnelles.

françaises déclaraient disposer d'un tableau de bord (Bourguignon *et al*, 2002). Signalons également que Bourguignon *et al* (2002) font l'hypothèse que des différences culturelles constituent aussi une explication à la si faible utilisation du BSC en France. Par rapport à notre problématique, l'on peut finalement penser que la combinaison de deux faits explique peut-être en partie que les entreprises françaises ne semblent pas percevoir les (éventuels) atouts du BSC par rapport à la GB : 1) le fait qu'il ait été perçu, à tort ou à raison, comme similaire au tableau de bord, 2) le fait que les tableaux de bord soient dans la pratique sensiblement éloignés de leurs principes « académiques » et continuent souvent à n'être que des sous-produits de la GB.

Pour résumer, les tableaux de bord traditionnels sont à peu près aussi « vieux » que la GB, ont connu à peu près le même parcours de généralisation peu canalisée des pratiques, sont aussi peu conformes aux prescriptions théoriques et ne lui ont pas jusqu'à présent fait réellement d'ombre ; ils seraient même plus ou moins déjà de fait absorbés par elle, puisqu'ils se confondent souvent avec les états de suivi budgétaire. Ils ne semblent donc pas pouvoir constituer de réels concurrents pour la GB.

Quant au BSC, c'est encore sur le terrain de la stratégie, en termes d'émergence (avec une utilisation interactive) ou de déclinaison (avec une utilisation diagnostique), et du pilotage en cours d'année qu'il est le plus susceptible de concurrencer la GB. Mais le BSC souffre également de handicaps par rapport à la GB. Ainsi, le vainqueur de la « bataille » entre la GB et le BSC n'est, au regard de leurs caractéristiques respectives, pas désigné d'avance. D'où l'intérêt de regarder comment les organisations arbitrent en pratique dans leurs utilisations de ces deux outils.

4.1.2. L'utilisation et la cohabitation en pratique de la GB et du balanced scorecard

Choffel et Meyssonier (2005) dégagent de la littérature trois idéaux-types de tableaux de bord, dont un seul est jugé incompatible avec la GB : celui d'un BSC conçu selon les préconisations de Kaplan et Norton et utilisé comme outil central de pilotage et de déclinaison de la stratégie. Les deux autres types de tableaux de bord ne sont pas utilisés comme dispositifs de management global, mais comme des outils d'information parmi d'autres –et donc éventuellement, la GB- et juste plus particulièrement axés sur une représentation partagée de la stratégie. Plus précisément, l'un de ces deux types correspond à un tableau de bord « à la française », construit de manière ascendante et en même temps que la stratégie, non utilisé pour la rémunération des managers et comportant de nombreux indicateurs ; la GB est certes compatible avec lui mais, comme la gestion est de manière générale peu instrumentalisée, elle ne peut revêtir d'extrême importance. Quant à l'autre type, il correspond à la conception du navigateur Skandia, plus particulièrement indiqué pour des organisations confrontées à un environnement évolutif : il est co-construit avec la stratégie suite à un aller-retour avec la hiérarchie, très sélectif, flexible et ne sert qu'à une évaluation collective ; la GB est non seulement

compatible avec lui mais peut même avoir une importance significative, sous réserve qu'elle soit suffisamment adaptative pour être conciliée avec une gestion des processus et projets nécessaire en réponse à l'environnement. Soulignons cependant que les auteurs dégagent de la littérature peu d'indications sur la nature de la gestion budgétaire et son articulation avec les tableaux de bord.

Germain (2006), quant à lui, montre à travers une étude de cas que le maintien en l'état de pratiques budgétaires a conduit l'implantation d'un BSC à l'échec, ce qui suggère qu'afin que les deux outils ne soient pas concurrents, il faut organiser la complémentarité entre eux. Dans le cadre d'une enquête plus large, Germain (2009) analyse plus précisément les relations entre budgets et tableaux de bord et en conclut que les deux outils se complètent plus qu'ils ne se concurrencent, sous réserve qu'il n'y ait pas d'incompatibilité dans les stratégies de contrôle attachées à chacun d'eux ; ainsi, dans le cadre d'une utilisation plutôt coercitive de la GB et à des fins d'orientation des comportements (forte difficulté des objectifs budgétaires et évaluation marquée sur leur respect), budgets et tableaux de bord seraient souvent mis en œuvre simultanément pour élargir le champ des performances mesurées et récompensées. En revanche, l'utilisation de tableaux de bord faisant la part belle à des indicateurs non monétaires très diversifiés s'accommoderait mal d'une cohabitation avec des budgets détaillés et fortement utilisés dans l'évaluation de performance.

Quant à Komarev (2007)⁸², il part de l'hypothèse que la cohabitation de la GB et d'un tableau de bord peut se traduire par trois cas de figure :

- la GB l'emporte sur le tableau de bord : la performance recherchée est financière et les objectifs budgétaires, principalement financiers, précèdent et orientent les objectifs non financiers du tableau de bord ;
- un tableau de bord stratégique, ou *balanced scorecard*, l'emporte sur la GB ; le BSC traduit la stratégie en indicateurs opérationnels et la GB ne représente que la partie financière du BSC, au moyen de deux types de budgets : un budget stratégique inclus dans l'axe financier du BSC et des budgets opérationnels préparés par les unités pour assurer le suivi financier de leur gestion ;
- la GB et un tableau de bord ou BSC sont à égalité et jouent des rôles complémentaires, pouvant dépendre de différents facteurs de contingence et aussi permettre de résoudre une incompatibilité des rôles (par exemple, entre motiver et prévoir).

Komarev fait observer que les cas de figure se distinguent par la hiérarchie d'établissement des deux outils (lequel précède l'autre ou dans le cycle de planification-contrôle). Il choisit de l'appeler « importance procédurale » et la retient comme dimension objective de caractérisation de l'importance relative de la GB. Il choisit également de demander (par questionnaire) aux contrôleurs

⁸² Nous avons déjà utilisé sa thèse au chapitre 2 au titre de son analyse contingente des pratiques budgétaires. Nous nous intéressons désormais à son analyse, également contingente, de l'importance relative de la GB par rapport au tableau de bord

de gestion ou directeurs financiers leur avis sur lequel des deux outils est ou devrait être le plus important dans leur entreprise. Cet avis des praticiens correspond à une autre dimension, subjective, qu'il appelle « importance professionnelle ». L'addition des deux dimensions forme l'importance relative de la GB par rapport au tableau de bord.

Par ailleurs, il retient deux dimensions pour caractériser les pratiques budgétaires (présentées au chapitre 2, section 2, § 1.1) : l'envergure budgétaire et la fréquence du cycle budgétaire. Sur les seize hypothèses qu'il formule, une seule nous intéresse directement, car elle porte sur les relations entre l'importance relative et les caractéristiques budgétaires : une forte importance relative de la GB se traduirait par une forte envergure du dispositif budgétaire. Or, cette hypothèse ne ressort pas validée de sa première série de tests (linéaire ou cartésienne).⁸³

Des résultats qu'il tire de trois séries successives de tests de ses hypothèses, nous présentons ici les seuls qui portent sur l'importance relative de la GB par rapport au tableau de bord :

- la GB, pas plus que le tableau de bord d'ailleurs, n'est un outil-miracle adapté à toute situation ; son importance relative par rapport au tableau de bord diffère selon les entreprises, même parmi celles ayant une bonne performance ; il n'y a donc pas lieu de préconiser de manière systématique ni l'abandon, ni la suprématie de la GB ;
- l'importance relative de la GB serait contingente, mais la multiplicité des facteurs de contingence et leurs influences respectives appelleraient à des adaptations contradictoires des processus budgétaires et de son importance relative.

Komarev a par ailleurs complété son enquête par questionnaires par trois entretiens semi-directifs. Nous retiendrons de l'analyse qu'il en fait que :

- les modifications de la GB peuvent avoir des motifs non contingents, par exemple, peuvent correspondre au souhait de rendre les objectifs plus compréhensibles pour les opérationnels ;
- une spécialisation fonctionnelle des deux outils est observée dans deux des trois entretiens et est indépendante des facteurs de contingence étudiés : dans une entreprise, les budgets comptables sont utilisés par la direction générale pour évaluer l'impact financier des décisions stratégiques, tandis que le tableau de bord sert à évaluer les performances des opérationnels ; l'autre entreprise correspond au cas strictement inverse (tableau de bord stratégique pour la direction générale, et GB pour évaluer les opérationnels).

Il ressort donc de ces différentes recherches que GB et tableaux de bord ne seraient pas obligatoirement incompatibles ou concurrents, mais la nature de leurs relations et leur importance relative en cas d'utilisation simultanée sont en revanche peu renseignées.

⁸³ Mentionnons pour information que trois hypothèses portaient sur les relations entre l'importance relative de la GB et trois facteurs de contingence. Il ressort que ni la stratégie ni le style de management ne semblent constituer des facteurs de contingence de l'importance relative et que la complexité de l'environnement, contrairement à l'hypothèse, induit une plus forte importance relative de la GB par rapport au tableau de bord.

Signalons pour finir que, comme notre propre recherche s'appuie sur les déclarations de financiers notamment sur l'importance relative de la GB, il pourra être utile d'intégrer dans l'interprétation de nos résultats la part d'explication de cette importance liée à l'inclination personnelle des individus. En effet, Wiersma (2009) montre que le type d'utilisation du BSC par les managers dépend de la pression de l'entreprise, mais également de leur motivation personnelle à l'égard de l'outil ; celle-ci dépend elle-même de trois facteurs : le type d'évaluation par le manager de ses équipes (plus ou moins financier, subjectif, rigide), son degré de réceptivité aux nouveaux types d'information et –dernier point particulièrement intéressant pour nous- le type de contrôle auquel il est prioritairement soumis, contrôle des actions *versus* contrôle des résultats (qui peut conditionner, comme on l'a vu, son intérêt pour le BSC dans la justification de sa gestion à l'égard de sa hiérarchie).

4.2. Les *rolling forecasts* ne se substituent pas aux budgets annuels

Nous avons présenté les *rolling forecasts* au chapitre 1 (cf. section 1, § 1) comme une modalité particulière d'aménagement en cours d'année des prévisions budgétaires et non pas comme une technique obligatoirement différente ou dissociée de la GB. Elles sont en effet compatibles avec l'existence d'objectifs annuels figés à fin d'exercice⁸⁴. Ainsi, lorsqu'elles coexistent avec des objectifs budgétaires annuels, le fait de les englober dans la GB ou de les considérer comme un dispositif à part est à notre sens un faux débat et correspond juste à un choix de terminologie. En revanche, elles peuvent aussi se substituer à la GB traditionnelle lorsque toute référence à des budgets calés sur l'exercice comptable est abandonnée. Dans ce cas, on peut considérer qu'elles constituent une forme différente de GB. Les questions qui semblent intéressantes à se poser sont dès lors les suivantes : 1) lorsque des *rolling forecasts* sont utilisées, est-ce plutôt en plus ou à la place du budget annuel classique ? 2) quels sont les atouts et handicaps des *rolling forecasts* comparativement à la GB traditionnelle sur ses rôles potentiels ?

L'enquête de Sivabalan *et al* (2009) auprès de trois cent trente-et-une entreprises australiennes apporte des pistes de réponse aux deux questions. En ce qui concerne la première question, leur étude montre que 60 % des entreprises interrogées utilisent simultanément des budgets annuels et des *rolling forecasts*, 34 % uniquement des budgets annuels, 3 % uniquement des *rolling forecasts* et 3 % aucune des deux démarches. La coexistence de *rolling forecasts* avec la GB classique est donc très nettement majoritaire⁸⁵. Qui plus est, lorsqu'une entreprise n'utilise qu'une seule des deux démarches, c'est nettement plus souvent les budgets annuels que les *rolling forecasts*. Ainsi, cette enquête montre que

⁸⁴ Prenons l'exemple de *rolling forecasts* réalisés tous les trimestres et portant à chaque fois sur un an. Trois révisions sont dans ce cas réalisées entre deux budgets annuels. Rien n'empêche que chaque révision soit découpée en quatre trimestres et permette ainsi la comparaison avec l'objectif du budget initial à fin d'exercice budgétaire (au titre du 3^{ème} trimestre pour la première révision, du 2^{ème} pour la deuxième révision, du 1^{er} pour la troisième révision).

⁸⁵ Elle ressort comme encore un peu plus fréquente dans les entreprises de grande taille (66 %) et dans les entreprises cotées (67 %).

les *rolling forecasts* se substituent très rarement au budget annuel et constituent tout au plus un complément à son égard. Ce résultat est convergent avec le fait que les *rolling forecasts* sont vues comme des moyens d'amélioration de la GB dans les enquêtes de Liddy et Lindsay (2010) et d'Ekholm et Wallin (2000) (cf. chapitre 1, section 4, §3). On notera qu'en France, l'utilisation de *rolling forecasts* semble nettement plus faible, même comme simple complément de la GB, et *a fortiori* comme alternative.

Quant à la deuxième question, l'enquête de Sivabalan *et al* (2009) apporte des informations sur les rôles respectifs (« *reasons to budget* ») des deux démarches en Australie, en les rattachant à trois grandes catégories : la planification, le contrôle et l'évaluation.

Tableau 42 : Les raisons d'utiliser les budgets annuels et les *rolling forecasts*, d'après Sivabalan *et al* (2009)

Rôles (catégorie : P pour planification, C pour contrôle, E pour évaluation)	Scores sur une échelle de 1 à 7 (rang)	
	Budgets annuels	Rolling forecasts
Contrôler les coûts (C)	5,87 (1)	5,82 (2)
Fixation d'orientation, pilotage par le comité de direction (C)	5,76 (2)	5,84 (1)
Formulation de plans d'action (P)	5,31 (3)	5,57 (3)
Coordination des ressources (P)	5,26 (4)	5,11 (5)
Evaluation des subdivisions (E)	5,16 (5)	5,18 (4)
Encourager les comportements innovants (P)	4,38 (6)	4,46 (6)
Evaluation de l'encadrement (E)	4,29 (7)	4,14 (8)
Gestion de la capacité de production (P)	4,23 (8)	4,22 (7)
Détermination des prix de vente nécessaires (P)	4,01 (9)	3,80 (9)
Fourniture d'information aux parties prenantes externes (P)	3,96 (10)	3,67 (10)

Il ressort de ce tableau plusieurs constats :

- la hiérarchie des rôles est assez similaire pour les *rolling forecasts* et les budgets annuels ;
- les scores sont souvent (pour cinq rôles sur dix, cf. les scores indiqués en caractères gras) un peu plus élevés pour les budgets annuels que pour les *rolling forecasts*, alors que les scores ne sont similaires que pour deux rôles et plus élevés avec les *rolling forecasts* que pour trois rôles ;
- les rôles de contrôle et certains rôles de planification sont plus importants que les rôles d'évaluation, aussi bien pour les *rolling forecasts* que pour les budgets annuels ;
- deux rôles ont des scores inférieurs ou à peine supérieurs à 4 (score de la neutralité), pour les budgets annuels et les *rolling forecasts* : la détermination des prix de vente et la communication externe.

Ainsi, les entreprises utiliseraient les *rolling forecasts* sensiblement aux mêmes fins que les budgets annuels, à savoir globalement plus pour le contrôle et la planification que pour l'évaluation, mais en moyenne avec un peu moins d'efficacité que les budgets annuels. Ces résultats vont à l'encontre de la littérature antérieure, qui considère généralement que les *rolling forecasts* sont plus adaptées que les budgets annuels pour le contrôle et la planification mais moins adaptées pour l'évaluation de performance. L'explication donnée par les auteurs à ces résultats inattendus est que les deux formes de budgétisation assurent globalement les mêmes rôles, mais sur des horizons de temps différents : les

rolling forecasts servent à la planification, le contrôle et l'évaluation à court terme, tandis que les budgets annuels le font à l'horizon annuel. Cette explication permettrait aussi d'expliquer que les *rolling forecasts* soient utilisées en complément et non pas à la place des budgets annuels.

Par ailleurs, l'enquête d'Ekholm et Wallin (2000) montre que les *rolling forecasts* font l'objet d'une critique significative bien que modérée : elles génèreraient un sentiment d'insécurité en raison de la modification continue des objectifs. Cette critique est à rapprocher du mérite inverse de la GB en termes de sécurisation des individus. Enfin, Komarev (2007) trouve que les effets négatifs sur la performance d'une moindre envergure budgétaire ne sont pas complètement compensés par une accélération des prévisions budgétaires. Il en déduit que des *rolling forecasts*, qui se caractérisent par une moindre envergure et une plus forte fréquence de prévision que la GB traditionnelle, conduiraient à une moindre performance que la GB traditionnelle.

Par conséquent, il ressort de ces trois enquêtes que les *rolling forecasts* ne concurrencent pas les budgets annuels mais peuvent en revanche les compléter.

4.3. La gestion sans budget

La gestion sans budget est la traduction généralement admise pour l'expression « *beyond budgeting* » qui a été créée par le groupe de réflexion « *Beyond Budgeting Round Table* », lancé en 1997, animé par Jeremy Hope et Robin Fraser et correspondant à la délégation européenne du Cam-i.

4.3.1. Caractérisation de la gestion sans budget

La gestion sans budget vise l'amélioration de performance en référence au marché, en responsabilisant les salariés sur la base de processus continus et en excluant toute évaluation ou rémunération sur la base du budget. Selon Hope et Fraser (1997, 1998, 1999a, 1999b, 1999c, 1999d, 2003), elle correspond à une philosophie, caractérisée moins par une démarche technique précise que par des principes, initialement au nombre de dix (Hope et Fraser, 1999a), puis de douze (Hope et Fraser, 2003). Nous résumons ces principes dans le tableau 43 ci-après.

Tableau 43 : Les 12 principes du Beyond Budgeting, d'après Hope et Fraser (2003)

	Thème	Principe	Description
1	Fixation des buts	Des objectifs « flexibles » visant une performance relative (par rapport à la concurrence)	Objectifs fixés sous forme d'indicateurs, intégrant le passé et se référant à la concurrence (benchmarking interne et externe) Peuvent être modifiés en cours d'année en fonction des circonstances
2	Evaluation et récompenses	Evaluation et récompenses sur des contrats de performance relative et rétrospective	Evaluation plutôt subjective, plus collective qu'individuelle, en référence certes aux objectifs, mais ajustés en fonction des événements survenus en cours d'année
3	Processus stratégique	Planification continue et évolutive des actions	Planification déléguée aux opérationnels, avec mise à jour régulière selon des cycles très variés et orientée vers la création de valeur pour les clients. Evaluation critique par la hiérarchie des propositions (éventuellement cadrées par des grandes orientations, cf. 7°)
4	Gestion des ressources	Rendre les ressources disponibles en fonction des besoins	Allocation des ressources continue en fonction des besoins, non figée en début d'année : soit conditionnelle au respect d'indicateurs de performance, soit achat auprès d'un service centralisé à un prix convenu. Maintien d'un examen par la direction seulement pour demandes lourdes
5	Coordination	Coordination des actions entre entités en fonction des demandes dominantes des clients	Inciter à la coordination entre entités pour satisfaire la demande : concevoir des produits et services sur la base de « modules » communs et combinables, ne pas calculer les coûts de production en référence à une capacité fixe, fournir aux commerciaux des informations sur la rentabilité plus des clients que des produits
6	Mesure et contrôle	Fonder les contrôles sur une gouvernance effective et sur une batterie d'indicateurs de performance relative	Remplacer le contrôle central par différents niveaux de contrôle ; n'interférer dans les décisions qu'en dernier recours ; fixation d'indicateurs (de marge, de ROI, etc.) Combinable avec utilisation de rolling forecasts limités aux lignes les plus significatives, d'un suivi des indicateurs-clés de performance, d'une gestion par exception
7	Cadre général de gouvernance	Fixer des valeurs, des principes et des frontières	Abandon des déclarations de mission. Les valeurs donnent aux salariés un sens à leur travail et la violation des principes ou des limites entraîne une exclusion immédiate
8	Aspiration à la performance	Créer un climat de haute performance	Equilibre entre compétition et coopération internes : benchmarking de performance interne et externe, responsabilisation sur les résultats (cf. 11°), rémunération sur la base de la performance collective (cf. 2°)
9	Délégation	Liberté d'action dans le respect des règles et des buts	Ne pas demander aux opérationnels de formuler par avance de manière précise leurs plans d'action. Responsabilisation sur les résultats (cf. 11°), cadrage par les valeurs, limites et règles (cf. 7°)
10	Structure	Organisation en réseau de petites équipes spécialisées	Les petites unités travaillent entre elles dans une relation clients-fournisseurs ; sont souvent érigées en centres de profit/Recrutement privilégiant les sens du travail en équipe, de l'initiative et des responsabilités
11	Responsabilité	Responsabilisation sur la valeur ajoutée pour les clients	Responsabilisation sur la création de valeur pour les clients internes ou externes
12	Partage des informations	Transparence et circulation de l'information	Toutes les informations sont immédiatement accessibles à tous, par un système informatique unique, pour faciliter et accélérer les actions correctives et éviter la manipulation de données

Signalons que Hope et Fraser distinguent en fait deux niveaux possibles de gestion sans budget. Le premier niveau, ou « processus adaptatif », correspond à une suppression du budget traditionnel accompagnée d'une flexibilisation des processus et vise une création de valeur continue ; ce premier

niveau requiert l'application des six premiers principes. Le deuxième et ultime niveau correspond à une décentralisation radicale (*devolution*) permettant selon eux de créer une haute performance ; il requiert la mise en œuvre des douze principes.

Pour concrétiser la démarche, Hope et Fraser (2003) recommandent également l'utilisation de tout ou partie d'une palette d'outils : le *balanced scorecard* (avec la mise en place d'indicateurs-clés de performance), le *benchmarking* systématique, l'utilisation de *rolling forecasts* pour la gestion financière et la communication vis-à-vis des actionnaires, la gestion par les processus et les activités (pour l'identification des activités créatrices de valeur pour les clients, la mise en évidence des relations de cause à effet et des interactions entre unités ainsi que la maîtrise des frais fixes), l'utilisation d'indicateurs de création de valeur pour les actionnaires tels que l'EVA (*economic value added*) ainsi que le management par la valeur (VBM, *value-based management*), les systèmes de CRM (*customer relationship management*) pour la gestion de la relation clients.

On constate que la gestion sans budget emprunte à plusieurs démarches ou outils de contrôle déjà mentionnés : le *balanced scorecard*, les *rolling forecasts* et la rémunération plutôt subjective et rétrospective d'une utilisation interactive ; elle a aussi éventuellement en commun avec la budgétisation par les activités (cf. § 3.2 et annexe 1) l'utilisation de *l'activity-based costing* et de *l'activity-based management* pour améliorer la compréhension et la gestion de la modélisation opérationnelle des activités.

4.3.2. Gestion sans budget ou utilisation différente du budget ?

Une analyse précise de la « gestion sans budget » montre que celle-ci remet en cause moins la GB que son utilisation traditionnelle, c'est-à-dire diagnostique et comme contrat fixe de performance financière annuelle. En effet, ces principes remettent en cause la fixité des objectifs (principe 1) ainsi que leur caractère strictement comptable (principe 11, qui privilégie la responsabilisation sur la création de valeur pour les clients plutôt que sur des indicateurs de profit), la fixité de l'allocation de ressources (principe 4) et, surtout, l'évaluation et la rémunération de performance sur le respect d'objectifs figés (principe 2). En revanche, les principes sont conciliables avec une budgétisation glissante (*rolling forecasts*), fournissant aux opérationnels une indication sur les conséquences financières de leurs actions (principes 6 et 10). On retrouve aussi des principes d'une utilisation interactive de la GB : une évaluation rétrospective tenant compte des événements survenus, le rejet du caractère strictement intangible du budget, l'encouragement des initiatives terrain. Ainsi, comme le souligne Berland (2004), « il semble que l'apport essentiel du Cam-i soit de casser des structures mentales profondément enracinées dans les conceptions traditionnelles de la « bonne gestion » (p 38). Ainsi, « les critiques sur les budgets semblent se concentrer dans [les entreprises où] le budget

se résume trop souvent à chiffrer des objectifs issus d'une négociation politique et non des plans d'action » (p. 50).

Par conséquent, il semblerait que les principes de la « gestion sans budget » soient conciliables avec deux utilisations non traditionnelles de la GB : une utilisation interactive au sens de Simons ou bien l'utilisation combinée de *rolling forecasts* et d'un *balanced scorecard*. Dans le premier cas, la GB constitue l'outil central de contrôle, alors que dans le deuxième, elle n'est, sous la forme allégée et continue de *rolling forecasts*, que le complément d'un autre outil, *balanced scorecard* ou autre, utilisé comme levier principal de responsabilisation et d'orientation des comportements.

Cette analyse semble confirmée par plusieurs études empiriques. Le travail de Berland (2004) sur sept études de cas montre notamment que, dans les quatre entreprises où une utilisation traditionnelle de la GB a été abandonnée, la notion de budget n'a en fait pas totalement disparu mais n'est juste plus centrale sur certains de ses rôles potentiels : une entreprise a conservé des *rolling forecasts* pour la prévision financière, en complément d'une démarche de planification stratégique classique et d'une responsabilisation sur des indicateurs-clés de performance et des plans d'action associés (assez proches d'un *balanced scorecard* actualisé trimestriellement) ; une autre entreprise a conservé le budget traditionnel dans les entités opérationnelles mais l'a supprimé dans sa forme classique dans les relations avec le siège pour le remplacer par des *rolling forecasts* ; une autre entreprise encore a spécialisé le budget sur la prévision et le reporting financiers, en complément d'un tableau de bord de type *balanced scorecard* ; une dernière enfin différencie l'utilisation de la GB en fonction de ses lignes d'affaires et de leur niveau de maîtrise des activités. On constate ainsi que, même dans les deux premières entreprises qui déclarent avoir supprimé le budget, il s'agit plus en fait d'une autre forme d'utilisation, en l'occurrence, moins centrale, plus flexible et exclusivement financière, sous forme de *rolling forecasts*.

L'enquête d'Ekholm et Wallin (2000) en Finlande dégage trois cas de figure : environ 60 % des entreprises interrogées souhaitent conserver le budget mais en l'aménageant ou le complétant au moyen de *rolling forecasts* et d'un *balanced scorecard*, un quart d'entreprises ne voient pas d'intérêt à modifier leur utilisation de la GB et seulement un septième des entreprises souhaitent ou ont déjà remplacé la GB traditionnelle par des *rolling forecasts*, complétés ou non par d'autres outils de type *balanced scorecard*. Par ailleurs, 61 % des entreprises souhaitant conserver leur GB (en l'aménageant ou pas) considèrent que les *rolling forecasts* combinés à des mesures sur des points-clés comme dans un *balanced scorecard* pourraient remplacer la GB.

Il ressort de ces deux études que la concurrence potentielle pour une GB utilisée de manière centrale correspond à l'utilisation combinée d'un *balanced scorecard* et de *rolling forecasts*. Rappelons qu'il ressort de l'étude de Sivabalan (2008) que l'utilisation seulement des *rolling forecasts*, non combinées

avec un *balanced scorecard*, ne semble en revanche pas constituer une alternative à la GB annuelle classique, mais seulement un complément potentiel.

En tout état de cause, la GB ne semble pas menacée sur ses rôles financiers, sous réserve éventuellement de prendre la forme de *rolling forecasts*. Elle semble aussi présenter des avantages avec un horizon calé sur l'exercice annuel en termes de sécurisation des individus. C'est plus sur ses rôles à l'égard de la stratégie, de pilotage et de motivation-responsabilisation qu'elle est potentiellement le plus menacée, mais par le *balanced scorecard*, pas par les *rolling forecasts*. Or, on a vu que cette concurrence potentielle n'est pas (encore ?) avérée dans les faits, en France (cf. § 4.1), ou en Finlande (Ekholm et Wallin, 2000). Par ailleurs, il est possible qu'une utilisation interactive de la GB, assez conforme aux principes de la « gestion sans budget », s'offre également comme alternative pour que la GB continue à jouer un rôle central en matière de stratégie, de pilotage et de motivation-responsabilisation dans des entreprises où son utilisation diagnostique traditionnelle poserait problème.

4.4. La GB et la comptabilité de gestion stratégique

Selon Cadez et Guilding (2008), le concept de comptabilité de gestion stratégique (CGS, *strategic management accounting*) recouvre deux dimensions complémentaires : l'une s'intéresse à un ensemble de techniques comptables orientées vers la stratégie, par différence avec l'orientation conventionnelle de la comptabilité sur les aspects opérationnels ; l'autre traite d'une plus grande implication potentielle de la comptabilité de gestion et des contrôleurs de gestion dans les processus de gestion stratégique, et pas seulement dans la fourniture d'informations pour l'aide à la décision. A l'égard de notre problématique, seule la première dimension présente un intérêt. Cadez et Guilding (2005) dégagent de la littérature seize techniques relevant de la CGS, pouvant être classées en cinq grandes catégories, ainsi que l'indique le tableau 44.

Tableau 44 : Techniques relevant de la comptabilité de gestion stratégique, adapté de Cadez et Guilding (2005)

Catégories	Techniques relevant de la CGS
Calcul de coûts	1) coûts d'attributs des produits appréciés par les clients, 2) coûts d'un produit sur toute sa durée de vie, 3) coûts de la qualité, 4) coûts-cibles, 5) coûts d'un produit sur la chaîne de valeur (approche fondée sur l' <i>activity-based costing</i>)
Planification, contrôle et mesure de performance	1) benchmarking appliqué aux processus internes, 2) mesures de performance intégrant les attentes des clients
Prise de décision stratégique	1) gestion des coûts stratégiques (coûts fondés sur l'information marketing et stratégique utile à l'identification et au développement d'avantages concurrentiels), 2) tarification stratégique (prise en compte de facteurs stratégiques dans la décision sur les prix), 3) évaluation financière des marques
Comptabilité sur les concurrents	1) évaluation des coûts des concurrents, 2) pilotage de la position concurrentielle, 3) appréciation de la performance des concurrents
Comptabilité orientée clients	1) analyse de profitabilité des clients, 2) analyse de profitabilité à long terme des clients, 3) appréciation des clients comme actifs

On constate que la GB ne peut guère rivaliser avec les techniques de CGS relevant du calcul prévisionnel de coûts, en raison de l'horizon de prévision plus long que l'année pour certaines (coûts sur la durée de vie, coûts-cibles) ou de leur objet pour d'autres (coûts des attributs clients, coûts de la qualité) ; il en est de même pour les techniques de comptabilité sur les concurrents ou sur les clients, en raison de leur objet d'analyse ou de leur caractère non prévisionnel ou, sinon, de leur horizon plus long de prévision. Une entreprise qui aurait besoin des informations relevant de ces trois catégories devrait donc utiliser des techniques de CGS, sans que celles-ci soient pour autant incompatibles ni en concurrence avec la GB sur ses fonctions, car elles se situent sur d'autres registres d'information. En revanche, le risque de concurrence ou d'incompatibilité est *a priori* plus grand avec la catégorie portant sur la planification, le contrôle et la mesure de performance, car les techniques qui en relèvent (*benchmarking* sur les processus internes et mesures de performance intégrant les attentes des clients) se situent sur un registre où la GB a potentiellement un rôle à jouer mais apportent des informations que la GB ne saurait apporter ; par contre, on peut penser qu'un *balanced scorecard* serait plus susceptible de les intégrer et on remarque aussi qu'elles correspondent à deux principes de la « gestion sans budget ». Enfin, en ce qui concerne la catégorie portant sur la prise de décision stratégique, les deux premières techniques (gestion des coûts stratégiques et tarification stratégique) sont susceptibles d'être englobées par la GB dans le cadre de la réflexion sur les objectifs et les plans d'action ; si la GB ne les intègre pas alors que l'entreprise a besoin de ce type d'informations, on peut supposer que la GB sera perçue comme insuffisante ou non satisfaisante sur ses rôles à l'égard de la stratégie et court un risque de concurrence de la part de la CGS. Quant à l'évaluation financière des marques, elle se situe *a priori* sur un registre non accessible à la GB, mais n'entrant pas en concurrence avec elle sur ses fonctions.

Il ressort de notre analyse des techniques de CGS que la plupart peuvent être utilisées en complément de la GB, sans empiéter sur son champ ; cependant, pour des entreprises qui en auraient un besoin important, elles sont susceptibles de nuire à la perception du niveau de centralité de la GB. Par ailleurs, quatre des seize techniques de CGS répertoriées par Cadez et Guilding concernent des domaines où la GB a potentiellement des rôles à jouer (planification-contrôle ainsi qu'aide à la décision stratégique) et sont donc plus susceptibles d'entrer en concurrence avec elle. Cependant, la GB peut éventuellement échapper à cette concurrence pour deux de ces quatre techniques si elle intègre des considérations stratégiques dans la réflexion sur les objectifs et les plans d'action.

En conclusion de ce paragraphe 4 sur l'éventuelle concurrence pour la GB d'autres dispositifs ou démarches de contrôle de gestion, on constate que certaines de ces démarches (*rolling forecasts*, gestion sans budget) sont en fait plus des modalités particulières et non traditionnelles de la GB, supposant une adaptation de ses pratiques, que des dispositifs fondamentalement différents d'elle. Quant au *balanced scorecard* et au tableau de bord, bien que présentant des caractéristiques tout à fait

spécifiques, ils sont néanmoins susceptibles d'être « englobés » par la GB (si celle-ci inclut la prévision d'indicateurs non monétaires, INM, et de plans d'action), ou ne serait-ce que subordonnés à elle (si elle les précède et les oriente). Ces deux conditions sont très peu soulignées dans la littérature et, pourtant, au regard des pistes d'amélioration de la GB dégagées au chapitre 1, elles apparaissent comme importantes pour la satisfaction à l'égard de la GB. Il ressort de notre analyse qu'à défaut de ces deux pratiques (intégration ou orientation du BSC par la GB), le BSC pourrait nuire au degré de centralité de la GB. Rappelons en effet que le concept de centralité de la GB suppose qu'il n'existe pas d'autre dispositif plus important ou que la GB soit le point de départ et/ou d'arrivée de la plupart des autres dispositifs (cf. introduction générale). Le niveau de centralité de la GB dépend donc fondamentalement des pratiques budgétaires utilisées. Or, on a vu au chapitre 2 que celles-ci peuvent correspondre à un choix délibéré, mais pas toujours. Enfin, la plupart des techniques de comptabilité de gestion stratégique n'entrent pas en concurrence fonctionnelle avec la GB et ne peuvent donc pas être considérées comme des alternatives à la GB ; elles peuvent néanmoins nuire à la centralité de la GB car elles relativisent le caractère omnipotent de la GB. Par ailleurs, quelques techniques de CGS entrent en concurrence fonctionnelle avec la GB, sauf si la GB parvient à les intégrer. Les démarches alternatives à une GB classique offrent ainsi de nombreuses possibilités de configuration du contrôle de gestion mais aussi de conception de la GB elle-même. Toutefois, ces démarches semblent actuellement très peu adoptées par les entreprises françaises.

5. La GB et les autres dispositifs ne relevant pas du contrôle de gestion

Selon Abernathy et Chua (1996), pour concevoir un système de contrôle organisationnel, il faut sélectionner des dispositifs de contrôle⁸⁶ qui peuvent être classés en deux grandes catégories :

- les dispositifs formels administratifs : procédures opérationnelles, descriptions de postes, supervision personnelle, budgets, mesure de performance, systèmes de récompense, système de gouvernance, dispositions comptables ;
- les dispositifs informels, ou plus diffus : les processus de sélection, formation et socialisation des salariés, utilisés pour impulser des évolutions culturelles.

Le tableau 38 (cf. section 1, §2.7) fournit également un récapitulatif d'une bonne vingtaine d'outils ou dispositifs de contrôle associés aux différents vecteurs et modes de contrôle.

Ces deux listes ne sauraient être exhaustives, mais ce qui est intéressant est de relever les dispositifs pouvant entrer en concurrence ou en contradiction avec la GB. Or, on a vu que le mode de contrôle

⁸⁶ Abernathy et Chua emploient le terme de « mécanismes » de contrôle ; nous préférons employer le terme dispositif car nous considérons que le terme de mécanisme est synonyme de celui de vecteur de contrôle, plus large ou générique, ainsi que nous l'avons déjà défini, que celui de dispositif ou outil.

privilegié auquel la GB est associée est le contrôle des résultats, mais aussi que la GB pouvait, selon Simons, être utilisée de manière interactive pour aider à l'émergence de stratégies. Simons considère en effet que presque tout outil utilisable de manière diagnostique est aussi susceptible d'être utilisé de manière interactive. Il fournit ainsi une liste d'outils pouvant typiquement être utilisés :

- de manière diagnostique (Simons, 1995, p. 61) : systèmes de buts et objectifs, business plans, budgets et planification du profit, budgets de centres de coûts, systèmes de gestion de projets, systèmes de pilotage des chiffres d'affaires ou parts de marché, plans de ressources humaines, systèmes de calcul des coûts standards, systèmes de direction par objectifs.
- de manière interactive (Simons, 1991, p. 52-53 ; 1995, p. 109-110) : systèmes de gestion de programmes ou projets (analyses du chemin critique, diagrammes de Gantt, analyse et planification de jalons), systèmes de planification du profit de business units (budgets, prévisions de profit à deux ans, plans opérationnels et financiers de mise en œuvre de la stratégie⁸⁷), plans moyen terme, plans financiers), budgets commerciaux des marques (prévision de prix et de volumes de ventes, de chiffres d'affaires, de parts de marché), systèmes de veille économique et sectorielle, systèmes de gestion des ressources humaines (prévision des effectifs, gestion prévisionnelle et suivi des compétences et carrières, systèmes de direction par objectifs).

On constate de fait que, si les budgets de centres de responsabilité sont bien mentionnés pour les deux types d'utilisation, d'autres dispositifs le sont aussi, principalement : les plans à moyen terme, les systèmes de prévision commerciale, les systèmes de gestion de projets, les systèmes de gestion des ressources humaines. Ces types de dispositifs constituent donc des concurrents potentiels directs de la GB, aussi bien dans son utilisation diagnostique traditionnelle que dans une utilisation interactive. On remarquera cependant que la plupart, hormis les plans à moyen terme, ont un plus faible pouvoir intégrateur que la GB, couvrent moins de champs qu'elle. En revanche, la plupart apportent un focus plus pointu sur certains aspects (commerciaux, projets, environnement, ressources humaines) pouvant être prioritaires pour certaines organisations.

Rappelons enfin que la GB peut aussi constituer un outil de contrôle de la culture et, qu'à ce titre, elle peut se trouver en concurrence ou en contradiction avec d'autres dispositifs, généralement plus informels, vecteurs de valeurs.

⁸⁷ Simons (1995, p 114-115) précise que le processus de planification stratégique ne peut pas être utilisé de manière interactive car, intrinsèquement, il ne fait que traduire des stratégies que les dirigeants ont en tête.

Conclusion du chapitre 3

L'objectif de ce chapitre était de dégager de la littérature les places (en nature et en importance) que la GB peut occuper au sein du contrôle organisationnel et ce qui peut les conditionner. Nous avons adopté pour cela la notion de *package* de contrôle organisationnel, selon laquelle tout contrôle organisationnel est composé de plusieurs modes, vecteurs et outils de contrôle, qui sont fruits de diverses influences passées et présentes, pas forcément toutes fonctionnalistes. Les *packages* de contrôle ne sont donc pas obligatoirement conçus de façon rationnelle, même s'il appartient aux dirigeants de chercher à les organiser au mieux pour influencer les comportements dans le sens des objectifs de l'organisation et favoriser ainsi la convergence des buts.

Nous avons d'abord réalisé en section 1 un panorama des principales typologies de contrôle pour en dégager six modes de contrôle caractérisés par leur objet : les actions, les résultats, les stratégies, la culture, la disposition affective des salariés. Chacun d'eux est associé à plusieurs moyens ou vecteurs de contrôle potentiels qui présentent des avantages et inconvénients que nous avons récapitulés.

En section 2, nous avons étudié à partir de la littérature les modalités possibles de coexistence de divers modes, vecteurs et outils de contrôle et cherché à identifier les places plus particulières que la GB peut occuper dans le contrôle organisationnel, les relations qu'elle peut entretenir avec d'autres outils de contrôle ainsi que les atouts et handicaps qu'elle peut présenter par rapport à eux.

La littérature, et plus particulièrement les travaux de Simons ou portant sur son modèle, suggère que les différents modes de contrôle, caractérisés par leur objet, sont potentiellement porteurs non seulement d'une complémentarité mais même d'une synergie, d'un renforcement mutuel, sous réserve d'un équilibre entre les modes « contraignants » et les modes « inspirants ». La cohérence interne du contrôle organisationnel requiert aussi une convergence ou compatibilité des messages véhiculés par les différents types de contrôle, notamment entre ceux des contrôles formels (procédures, standards, règles, GB et autres systèmes de prévision et de suivi des réalisations, systèmes d'incitation, credos et déclarations de missions) et ceux des contrôles informels (communication informelle, critères de recrutement, culture, facteurs de satisfaction au travail). Les derniers étant plus lents à faire évoluer, ce sont souvent eux qui contraignent l'alignement des premiers. La cohérence du contrôle organisationnel peut aussi dépendre de la chronologie d'apparition des différents types de contrôle (notamment, les contrôles « inspirants » doivent préexister aux contrôles « contraignants » pour qu'une synergie entre les deux types de contrôle se produise) et peut aussi être contingente. En l'absence d'équilibre et de cohérence interne du contrôle organisationnel, les différents modes de contrôle se concurrencent moins qu'ils se contrecarrent mutuellement ; certains d'entre eux perdent alors en efficacité et l'intensité globale du contrôle organisationnel est amoindrie. Les risques de

concurrence (c'est-à-dire de substitution) existent *a priori* plus entre outils ou dispositifs de contrôle relevant d'un même mode de contrôle qu'entre modes de contrôle.

En ce qui concerne plus particulièrement la GB, son importance pour le contrôle organisationnel est potentiellement grande mais dépend cependant de l'existence d'autres dispositifs et des pratiques budgétaires. La forte importance potentielle de la GB provient de cinq facteurs :

- 1) *le caractère relativement « passe-partout » du contrôle des résultats, qui correspond à l'utilisation traditionnelle de la GB* ; le contrôle des résultats, en tant que contrôle bureaucratique, connaît en effet selon Ouchi (1979) moins de conditions d'utilisation que le contrôle par le marché ou par la culture ; par ailleurs, par rapport au contrôle des actions, qui est l'autre vecteur possible d'un contrôle bureaucratique, il présente comme avantages d'être généralement moins coûteux et moins contraire à la motivation et à la créativité des individus. Ceci dit, ces caractéristiques confèrent à la GB plus un potentiel de large utilisation que d'importance ou de centralité pour le contrôle organisationnel ;
- 2) *la GB peut également être utilisée de manière interactive*, sous réserve d'une modification de ses pratiques. Dans ce cas, elle revêt (comme tout autre dispositif utilisé de cette manière) une importance particulière, car elle fait alors l'objet d'une vive attention de la part des responsables sur plusieurs niveaux hiérarchiques, devient le dispositif qui permet de mixer le plus d'informations (opérationnelles, financières, stratégiques) et ce, de manière exclusive puisqu'en principe un seul dispositif est utilisé de manière interactive ;
- 3) *la GB est porteuse de valeurs* (économiques, d'autonomie et de responsabilité, de formalisme...) ; or, le contrôle des valeurs a, on l'a vu, une prégnance et une persistance qui lui confèrent fréquemment une forme de suprématie sur les autres modes de contrôle. La GB peut ainsi devenir un « outil deux en un », c'est-à-dire au titre de deux modes de contrôle. Cet argument peut cependant se retourner contre la GB si les valeurs qu'elle véhicule s'opposent à des valeurs dominantes ou préexistantes ;
- 4) *La GB peut servir à la fois le contrôle des résultats et le contrôle des actions lorsqu'elle prend la forme de l'activity-based costing* ; dans ce cas aussi, elle devient aussi un « outil deux en un » (voire « trois en un » si elle sert aussi le contrôle des valeurs) ;
- 5) *Peu d'outils ou dispositifs sont susceptibles de jouer à la fois autant de rôles et mieux qu'elle*. Certes, quatre familles de dispositifs (de planification à moyen terme, de gestion de projet, de veille sur l'environnement, de gestion des ressources humaines) peuvent, comme la GB, être utilisées de manière aussi bien diagnostique qu'interactive (Simons) et certains peuvent aussi véhiculer des valeurs. Cependant, la plupart, hormis la planification à moyen terme, ont un spectre

moins large ; le caractère à la fois transversal et intégrateur de la GB lui donne ainsi des avantages sur les autres dispositifs, sauf lorsque l'organisation a besoin d'un focus sur un point particulier. En fait, l'outil qui est le plus susceptible de se substituer à la GB relève comme elle du contrôle de gestion ; il s'agit du *balanced scorecard*, qui présente sur elle l'avantage d'englober de manière systématique des informations à la fois non monétaires et monétaires et de ne pas être parfois déconnecté de la stratégie, tout en étant capable d'assurer tous ses rôles potentiels. On soulignera cependant qu'en fonction du processus budgétaire, la GB peut tout aussi bien englober le *balanced scorecard* qu'être englobée par lui. En outre, ce concurrent immédiat de la GB présente des inconvénients par rapport à elle : sa moindre possibilité de rendre compte de manière synthétique d'un niveau de performance globale, la lourdeur de collecte et de traitement des informations qu'il génère et éventuellement son caractère plus inquisiteur. Quant aux autres démarches ou outils de contrôle de gestion (*rolling forecasts*, techniques de comptabilité de gestion stratégique) ils sont *a priori* moins à même de concurrencer la GB : les *rolling forecasts* sont plus perçues comme des compléments intéressants que des alternatives valables aux budgets annuels ; on notera également que, même utilisées seules, elles peuvent n'être considérées que comme une forme particulière de la GB. Quant aux techniques de comptabilité de gestion stratégique, leur focus généralement très particulier peut les rendre très utiles dans certains contextes mais ne leur donne pas le même pouvoir transversal que la GB ; la plupart ne peuvent donc être utilisées qu'en complément de la GB et non pas à sa place. En outre, la GB peut éventuellement se substituer à certaines d'entre elles en intégrant des considérations stratégiques lors de la phase de budgétisation.

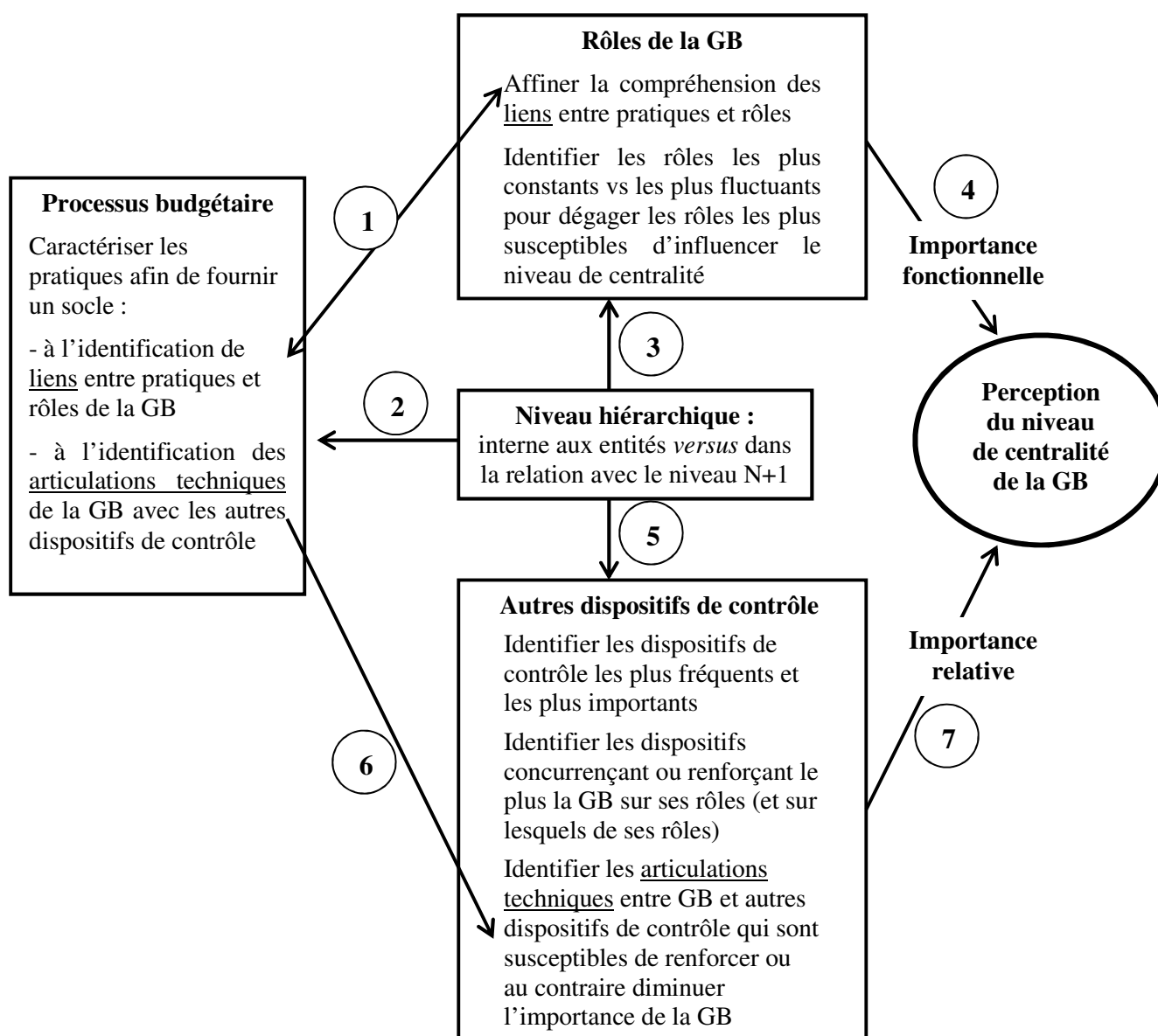
Pour résumer, la diversité des modes de contrôle que la GB peut servir, parfois grâce à une adaptation de ses pratiques, lui donne la possibilité de s'insérer dans une grande diversité de configurations de contrôle. Par ailleurs, le caractère intégrateur de ses informations monétaires et sa dimension transversale lui confèrent un avantage sur la plupart des autres outils ou dispositifs de contrôle. En outre, elle peut, par une adaptation là aussi de ses pratiques, englober certains d'entre eux. Cela est notamment envisageable à l'égard de son concurrent le plus immédiat, le *balanced scorecard*.

CONCLUSION DE LA PARTIE 1 : LE CADRE CONCEPTUEL DU PROJET DE RECHERCHE

La revue de la littérature a permis de voir que, si la gestion budgétaire est très largement utilisée par tout type d'organisation, elle revêt en revanche une importance très variable au sein du contrôle organisationnel, à travers une grande diversité de pratiques et de rôles et dans des configurations de contrôle également très différentes. Par ailleurs, le niveau hiérarchique d'analyse est aussi susceptible d'intervenir sur les pratiques et les rôles budgétaires ainsi que sur les autres dispositifs à l'œuvre.

Notre projet est de rechercher ce qui, dans les interrelations entre les pratiques budgétaires, les rôles de la GB et les autres dispositifs de contrôle organisationnel est susceptible d'influencer la perception du niveau de centralité de la GB pour le contrôle organisationnel. Ce projet est résumé par le cadre conceptuel suivant.

Schéma 8 : Notre cadre conceptuel de recherche



Plus précisément, notre recherche consiste à apporter des éléments de réponse aux deux questions de recherche annoncées en introduction générale en :

- précisant les relations entre les différents facteurs d'influence, directe ou indirecte, sur le niveau de perception de la centralité de la GB ; ces relations sont représentées dans le schéma ci-dessus par des flèches numérotées ;
- identifiant les pratiques budgétaires, rôles de la GB et autres dispositifs de contrôle qui interviennent le plus dans la perception du niveau de la GB.

Le premier point portant sur les relations entre les différents facteurs d'influence appelle quelques explications.

Relation 1, liens entre les pratiques et les rôles budgétaires : après avoir identifié les pratiques susceptibles d'expliquer l'intensité des rôles de la GB, ce qui fera notamment l'objet du chapitre 5, il s'agira de vérifier si ces implications pressenties se vérifient. Ce travail sera réalisé en chapitre 6. Signalons que la double flèche utilisée pour représenter ces liens signifie que nous ne préjugeons pas de l'origine de ces liens : les rôles recherchés peuvent orienter le choix de pratiques tout comme des pratiques préexistantes peuvent conditionner des rôles (cf. chapitre 2, section 2).

Relation 2, influence du niveau d'analyse sur les pratiques budgétaires : les pratiques budgétaires pouvant être différentes en interne aux entités de ce qu'elles sont dans la relation avec le groupe ou les actionnaires, il s'agira d'identifier ces différences (au chapitre 5), puis, de la même manière que pour la relation 1, de vérifier au chapitre 6 si les implications attendues de ces différences de pratiques se retrouvent bien dans les rôles de la GB, c'est-à-dire si des différences d'intensité des rôles selon le niveau d'analyse découlent de différences de pratiques.

Relation 3, influence du niveau d'analyse sur les rôles, mais indépendamment des pratiques : nous n'excluons pas que des différences d'intensité des rôles selon le niveau hiérarchique ne soient pas liées aux pratiques budgétaires mais à des motifs différents d'utilisation de la GB. Si tel est le cas, cela sera mis en évidence dans le chapitre 6 sur les rôles.

Relation 4, contribution des différents rôles de la GB à la perception du niveau de centralité de la GB : nous identifierons dans le chapitre 6 les rôles de la GB dont, suite aux relations 1, 2 et 3, l'intensité est la plus constante *versus* la plus variable selon les entités et le niveau d'analyse et, par conséquent, qui influencent la perception de l'importance fonctionnelle de la GB pour le contrôle organisationnel.

Relation 5, influence du niveau hiérarchique sur les autres dispositifs à l'œuvre : les autres dispositifs à l'œuvre sont susceptibles de différer selon le niveau d'analyse (interne aux entités *versus*

dans la relation avec le niveau N+1). Le chapitre 7 permettra notamment d'identifier les dispositifs de contrôle prioritairement utilisés à chacun des deux niveaux d'analyse.

Relation 6, influence des pratiques sur l'articulation de la GB avec d'autres dispositifs de contrôle : après avoir identifié au chapitre 5 les pratiques budgétaires susceptibles d'intervenir dans l'articulation de la GB avec d'autres dispositifs dans leur production respective de données, on cherchera à vérifier au chapitre 7 la réalité de cette influence.

Relation 7 : influence de l'importance des autres dispositifs de contrôle sur la perception du niveau de centralité de la GB : suite aux relations 5 et 6, on identifiera les dispositifs de contrôle, d'une part, qui interfèrent le plus souvent avec la GB sur ses rôles, en termes de concurrence ou au contraire de renforcement et, d'autre part, ceux dont l'importance pour le contrôle organisationnel est souvent plus forte que celle de la GB (notion d'importance relative).

PARTIE 2. PARTIE EMPIRIQUE : APPROCHE ET RESULTATS

L'objectif de cette deuxième partie est de renseigner grâce à une étude empirique le cadre conceptuel issu de la revue de littérature, afin de répondre à nos deux questions de recherche :

- quelles sont les interrelations entre les pratiques budgétaires, les rôles de la GB et les autres dispositifs de contrôle qui influencent la perception du niveau de centralité de la GB au sein du contrôle organisationnel ?
- quels sont les rôles budgétaires, les pratiques budgétaires et les autres dispositifs de contrôle qui influencent le plus la perception du niveau de centralité de la GB ?

Plus généralement, il s'agit d'identifier, à partir d'une observation empirique, les facteurs, génériques ou particuliers, qui interviennent dans la perception du niveau de centralité de la GB.

Le chapitre 4 expose notre approche empirique, à travers la posture épistémologique qui la sous-tend, la présentation de la méthodologie d'enquête et des entreprises étudiées et, enfin, les méthodes d'analyse des données. Plus précisément, il explicite notre posture hybride, qui se situe à la frontière entre le positivisme et l'interprétativisme. Il argumente le choix d'une démarche abductive de recherche. Il explique le choix d'aborder l'étude empirique à travers des entretiens semi-structurés et longs auprès principalement de directeurs financiers ou du contrôle de gestion. Il présente le guide d'entretien et les trente entreprises étudiées. Il détaille enfin les deux grandes étapes d'analyse des données : une première étape de compréhension globale et d'analyse des spécificités de chaque entretien, et une deuxième étape d'analyse transversale des entretiens. Il explique également comment les premières phases d'analyse ont fait émerger l'importance de deux rôles budgétaires à l'égard de notre problématique : un rôle de mise sous tension, non identifié suite à la revue de littérature, et différentes expressions du rôle de déclinaison de la stratégie.

Le chapitre 5 analyse les pratiques budgétaires observées pour en dégager les implications potentielles sur, d'une part, les rôles budgétaires, d'autre part, l'articulation de la GB avec d'autres dispositifs de contrôle. Il explicite tout d'abord nos choix de caractérisation des pratiques. Puis il fournit une description des pratiques selon deux niveaux d'analyse, interne aux entités et dans la relation avec le niveau N+1. Il révèle ainsi des différences sensibles de pratiques selon le niveau d'analyse. Il met également en lumière la fréquence d'utilisations intermédiaires, c'est-à-dire ni totalement diagnostiques, ni totalement interactives, de la GB. En outre, une analyse de constance *versus* de diversité des pratiques permet d'identifier les pratiques susceptibles d'influencer les rôles de la GB et son articulation avec les autres dispositifs de contrôle. Ces implications potentielles demandent toutefois à être vérifiées aux chapitres 6 et 7.

Le chapitre 6 identifie les liens entre les rôles et les pratiques budgétaires ainsi que les rôles les plus déterminants pour l'importance fonctionnelle de la GB. Il s'appuie principalement pour cela sur une analyse chiffrée en termes de tendances générales et de dispersion des différents rôles, et ce, en distinguant deux niveaux d'analyse (interne aux entités *versus* dans la relation au niveau N+1) et deux types d'entités (subdivisions *versus* sièges). Cette analyse chiffrée s'appuie sur les appréciations quantifiées de nos interlocuteurs sur les différents rôles potentiels de la GB. Ce chapitre permet de vérifier la plupart des implications potentielles des pratiques dégagées du chapitre 5 et permet d'en identifier quelques nouvelles. Tous les rôles ne ressortent pas comme influencés par les pratiques. Ce chapitre permet également d'identifier les rôles plus constants *versus* les plus variables et leur intensité moyenne respective ; ils varient selon le niveau d'analyse et ce, parfois en lien avec des différences de pratiques. Ce chapitre permet ainsi de commencer à renseigner le cadre conceptuel proposé à l'issue de la revue de littérature.

Le chapitre 7 propose tout d'abord une matrice d'analyse de l'importance fonctionnelle et du niveau de centralité de la GB. Elle contient six groupes budgétaires, dans lesquels sont classées les différentes gestions budgétaires étudiées. Puis nous identifions les dispositifs de contrôle les plus influents sur le niveau de centralité de la GB. Ce chapitre recense ainsi les différents dispositifs mentionnés dans les entretiens, analyse leur fréquence, leur importance relative par rapport à la GB ainsi que, le cas échéant, leur caractère concurrent ou au contraire favorisant à l'égard de la GB. De même que dans le chapitre 6, l'analyse est réalisée en distinguant les deux niveaux d'analyse et les deux types d'entités. Ce chapitre permet ainsi de vérifier et de compléter les implications potentielles, dégagées au chapitre 5, des pratiques sur l'articulation de la GB avec d'autres dispositifs, en identifiant les rôles budgétaires ainsi que les dispositifs de contrôle concernés. Il fait notamment apparaître les spécificités des facteurs culturels par rapport aux dispositifs formels de contrôle et, par voie conséquence, l'intérêt de distinguer ces deux types de composantes du contrôle organisationnel dans l'analyse de leurs relations avec la GB. L'ensemble de ces observations permet de terminer de renseigner le cadre conceptuel présenté en conclusion de partie 1.

Le chapitre 8 croise les principaux résultats des chapitres 6 et 7 avec un retour à une analyse qualitative des entretiens, pour en dégager une arborescence des facteurs d'influence sur l'importance fonctionnelle et sur le niveau de centralité de la GB. Cette arborescence souligne l'importance des facteurs culturels et des pratiques budgétaires sur la place de la GB dans le contrôle organisationnel. Elle permet aussi d'expliquer en grande partie les six groupes budgétaires constitués au chapitre 6 et caractérisés par des niveaux différents d'utilité et de centralité de la GB. Il apparaît des différences marquées d'utilité et de centralité entre les deux niveaux d'analyse de la GB. Les types budgétaires suggèrent également des différences d'efficacité globale du contrôle organisationnel en fonction de l'équilibre entre ses différentes composantes.

CHAPITRE 4. METHODOLOGIE ET PRESENTATION DU TERRAIN

Comme le rapportent Baumard et Ibert (2004, p. 82) : « *L'un des choix essentiels que le chercheur doit opérer est celui d'une approche et de données adéquates avec sa question de recherche. Il s'agit bien entendu d'une finalité à double entrée. D'une part, il y a la finalité poursuivie, [...] d'autre part, il y a l'existant : ce qui est disponible et accessible, ce qui est faisable – et qui a déjà été fait – et ce qui ne l'est pas. Cette seconde entrée possède deux volets : celui de la donnée et celui de l'approche, qui peut être qualitative et quantitative. C'est donc une triple adéquation que le chercheur poursuit entre finalité, approche et données* ».

Ce chapitre vise à expliciter les raisons qui ont présidé au choix de la stratégie de recherche ainsi que des méthodes de collecte de données et d'analyse, afin d'assurer cette triple adéquation. Dans la première section, nous présenterons notre posture épistémologique et notre démarche de recherche. Dans la deuxième section, nous détaillerons les méthodes de collecte des données. Enfin, la troisième section sera consacrée aux modalités de traitement et d'interprétation des données recueillies.

Section 1. Posture épistémologique et démarche de recherche

1. Une perspective hybride, à la fois positiviste et interprétativiste

Bien qu'il soit de coutume d'opposer les deux traditions philosophiques que sont le positivisme et la phénoménologie, nous avons adopté une démarche hybride. Pour expliquer cette posture, nous rappellerons d'abord rapidement les caractéristiques des deux conceptions fondamentales de recherche avant de montrer en quoi notre recherche relève à la fois de l'une et de l'autre, à des égards différents.

Positivisme et phénoménologie diffèrent sur la réalité de la connaissance. Pour le positivisme, la réalité existe en tant que telle, elle est indépendante du contexte d'interaction des acteurs et ses propriétés peuvent être mesurées par des méthodes objectives. Ainsi, le chercheur qui s'inscrit dans ce paradigme s'attache à observer des faits et à rechercher des liens de causalité entre ces faits. A l'opposé, la phénoménologie considère la réalité comme le produit d'une construction sociale. Dès lors, les méthodes issues de cette conception ne visent pas à identifier des causalités externes pour expliquer l'action humaine, mais à comprendre le sens que les individus donnent à leurs actions. Dans

cette perspective, la connaissance est une représentation de l'expérience cognitive des individus (Usunier *et al.*, 1993). Cependant, on peut distinguer dans les recherches en gestion deux positions épistémologiques relevant de la phénoménologie: l'interprétativisme et le constructivisme. Pour les constructivistes, la réalité ne peut être connue car elle n'existe pas en tant que telle, elle n'est que le fruit de la construction mentale des individus. Pour les interprétativistes, la question de l'existence ou pas de la réalité est écartée ; ce qui importe, c'est que cette réalité n'est jamais indépendante de la conscience de celui qui l'observe ou l'expérimente. Il se dégage ainsi trois grandes postures épistémologiques, ainsi que le résume Perret et Seville (2004, p. 14-15) par le tableau ci-dessous.

Tableau 45 : Les postures épistémologiques, d'après Perret et Séville (2004)

Les paradigmes Les questions épistémologiques	Le positivisme	L'interprétativisme	Le constructivisme
Quel est le statut de la connaissance ?	Hypothèse réaliste Il existe une essence propre à l'objet de connaissance	Hypothèse relativiste L'essence de l'objet ne peut être atteinte (constructivisme modéré ou interprétativisme) ou n'existe pas (constructivisme radical)	
Nature de la « réalité »	Indépendance du sujet et de l'objet Hypothèse déterministe Le monde est fait de nécessités	Dépendance du sujet et de l'objet Hypothèse intentionnaliste Le monde est fait de possibilités	
Comment la connaissance est-elle engendrée ? Le chemin de la connaissance scientifique	La découverte Recherche formulée en termes de « pour quelles causes... » Statut privilégié de l'explication	L'interprétation Recherche formulée en termes de « pour quelles motivations des acteurs... » Statut privilégié de la compréhension	La construction Recherche formulée en termes de « pour quelles finalités... » Statut privilégié de la construction
Quelle est la valeur de la connaissance ? Les critères de validité	Vérificabilité Confirmabilité Réfutabilité	Idiographie Empathie (révélatrice de l'expérience vécue par les acteurs)	Adéquation Enseignabilité

Pour sa part, Hatch (2000) utilise une terminologie différente mais conciliable avec la distinction habituelle positivisme *versus* phénoménologie. Elle considère qu'il existe quatre grands paradigmes permettant de caractériser la théorie des organisations : classique, moderniste, interprétativiste symbolique et post-moderniste. Les deux premiers relèvent d'une posture objectiviste, pour laquelle la réalité existe en tant que telle, et les deux derniers, d'une posture subjectiviste, selon laquelle la réalité immédiate correspond à la réalité définie par l'expérience subjective de l'individu, car la connaissance est relative à son détenteur et peut seulement être comprise et créée du point de vue des individus qui sont directement impliqués. On voit donc que ce que Hatch appelle posture objectiviste correspond au positivisme et ce qu'elle appelle posture subjectiviste, à la phénoménologie. Hatch résume ces quatre paradigmes par le tableau 46:

Tableau 46 : Paradigmes de recherche en théorie des organisations d'après Hatch (2000)

Paradigme	Objet	Méthode	Résultat
Classique	Les effets des organisations sur la société La gestion de l'organisation	Observation et analyse historique Réflexion personnelle sur base de l'expérience	Typologies des cadres théoriques Recommandations pour la pratique de la gestion
Moderniste	L'organisation à travers des mesures « objectives »	Mesures descriptives Corrélation entre mesures standardisées	Etudes comparatives Analyses statistiques multi-variantes
Interprétativiste symbolique	L'organisation vue selon des perceptions subjectives	Observation participante Entretiens ethnographiques	Textes narratifs (études de cas et ethnographies organisationnelles)
Post-moderniste	Théorie des organisations et pratiques d'élaboration des théories	Déconstruction Critique des pratiques d'élaboration des théories	Réflexivité et valeurs réflexives

A travers notre recherche, nous cherchons à comprendre la place accordée à la GB, c'est-à-dire la nature et l'importance de ses fonctions, au sein du contrôle organisationnel, ce qui relève à première vue d'une approche positiviste ou objectiviste (explication par la recherche de causes). Plus précisément, nous abordons le contrôle organisationnel comme un ensemble de plusieurs dispositifs de contrôle, dont la GB qui constitue notre objet principal d'étude, et nous postulons que la GB, en tant que composante du contrôle organisationnel, ne peut être étudiée indépendamment des autres dispositifs de contrôle avec lesquels elle interagit. A cet égard, notre problématique s'inscrit donc dans le paradigme moderniste. En effet, ainsi que Hatch (2000) le souligne, le paradigme moderniste sous-tend la théorie générale des systèmes, pour laquelle un système est une chose comportant des parties interreliées, ou sous-systèmes ; l'essence des sous-systèmes ne peut être identifiée que quand le système est pris dans son ensemble, les sous-systèmes pouvant par ailleurs être extrêmement différenciés. Ainsi, notre problématique relèverait à cet égard d'une approche moderniste ou, autrement dit, positiviste. Soulignons toutefois que, si nous avons bien une approche holistique du contrôle organisationnel dans notre analyse de la place que la GB y occupe, nous ne considérons pas pour autant que le contrôle organisationnel est un système conçu de manière totalement rationnelle ni qu'il est analysable de manière objective ; à cet égard, le terme de « *package* » proposé par Otley (1980) est plus conforme à notre conception, qui n'est pas positiviste quant à la construction et la lecture du contrôle organisationnel.

Par ailleurs, les caractéristiques de la GB et des autres dispositifs de contrôle que nous cherchons à comprendre sont leurs rôles et leur importance respective dans le contrôle organisationnel, le contrôle organisationnel étant pour une grande part défini comme ce qui permet d'orienter le comportement des individus. Or, l'appréciation des rôles de la GB et de l'importance respective des différents dispositifs de contrôle sur les comportements des individus est éminemment subjective.

Notre problématique s'intéresse donc, d'une part, à l'expérience que les individus ont de la GB et des autres dispositifs de contrôle et, d'autre part, à ce qu'ils sont à même de percevoir et d'exprimer à

propos de leurs rôles, c'est-à-dire de leur interprétation des influences respectives des différents dispositifs de contrôle sur leur propre comportement et sur celui des autres individus de l'organisation. A cet égard, notre recherche relève donc également du paradigme interprétativiste : nous cherchons à comprendre ce qui fonde la perception subjective qu'ont les individus de la place de la GB dans le contrôle organisationnel.

Remarquons également que, parmi les trois dimensions de la GB que nous souhaitons analyser, à savoir les pratiques budgétaires, les rôles de la GB et l'articulation de la GB avec d'autres dispositifs de contrôle, l'une d'elles, les pratiques budgétaires, se prête à une description factuelle, et donc objective, à certains égards (par exemple, l'existence ou pas et la nature d'un cadrage préalable, la nature des objectifs budgétaires, le contenu et la fréquence du suivi budgétaire, etc.). Remarquons cependant que d'autres caractéristiques des pratiques budgétaires ne peuvent à l'inverse guère être appréciées que de manière subjective : niveau de difficulté et type de négociation des objectifs budgétaires, niveau d'attention portée aux écarts, fonction des révisions, etc. Nous retrouvons donc une hybridation de paradigmes dans l'analyse des pratiques budgétaires.

Ajoutons que, parmi nos lectures méthodologiques, les ouvrages de Strauss et Corbin (1998) puis Corbin et Strauss (2008) sur la théorie enracinée mais aussi plus largement sur les recherches qualitatives, ont fait particulièrement écho pour nous. En effet, les notions de complexité et d'interactions sont centrales dans notre recherche, qui vise à comprendre comment les interrelations entre les pratiques budgétaires, les rôles de la GB et les autres dispositifs de contrôle organisationnel influencent la perception du niveau de centralité de la GB. Aussi nous sentons-nous proche de ce que Corbin et Strauss (2008, p. 8) disent de leur vision du monde : « *Les événements sont le résultat de multiples facteurs intervenant ensemble et interagissant de manière complexe et souvent imprévue* ». De même, notre projet d'analyser la perception par les individus du niveau de centralité de la GB en situant celle-ci dans son contexte organisationnel nous semble en phase avec ce que Corbin et Strauss (2008, p. 16-17) écrivent de leur conception des recherches qualitatives : « *Bien que nous soyons intéressés par comment les gens vivent les expériences et les significations qu'ils leur donnent, nous considérons que toute explication d'une expérience serait incomplète si elle n'est pas située dans son cadre ou contexte conditionnel plus large.* »

Burrell et Morgan (1979) ont également proposé une grille des paradigmes permettant de catégoriser les recherches en sciences sociales. Ils analysent les recherches en sciences sociales au regard de deux grandes dimensions : la nature des sciences sociales et la nature de la société. La première dimension se caractérise par quatre postures : l'ontologie (posture à l'égard de la notion de réalité), l'épistémologie (posture à l'égard de les fondements de la connaissance), la nature humaine (posture quant aux relations des êtres humains avec leur environnement) et la méthodologie (posture quant à

l'approche scientifique, ou manière d'investiguer et de créer de la connaissance). Cette première dimension correspond à un *continuum* entre deux extrémités, l'objectiviste et le subjectivisme, qui peuvent être caractérisées de la manière suivante :

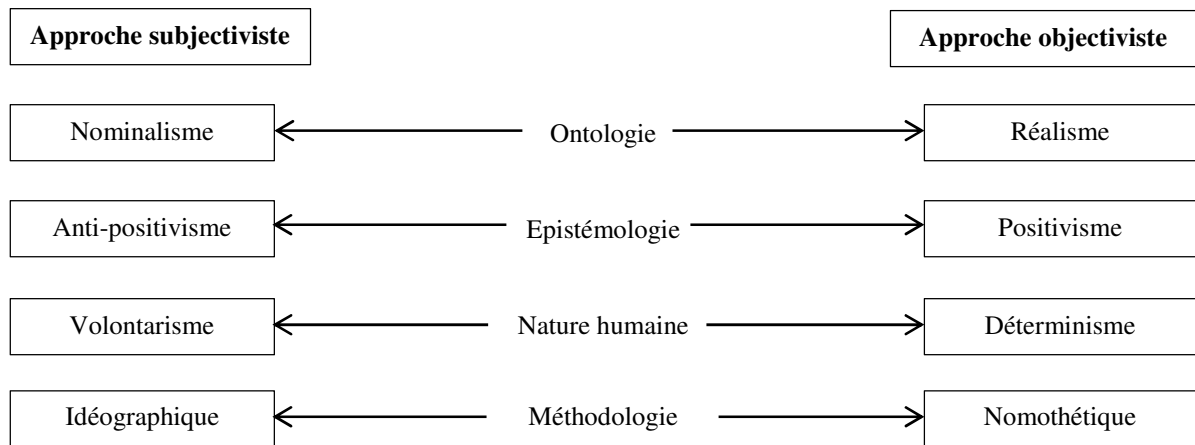


Schéma 9: Grille d'analyse des postures sur la nature de la science sociale, Burell et Morgan (1979), p. 3

Burell et Morgan (p. 3) soulignent cependant qu'il peut exister des positions intermédiaires : « *il y a eu une interaction croissante entre ces deux traditions, particulièrement à un niveau socio-philosophique. Par conséquent, des points de vue intermédiaires ont émergé, chacun avec sa propre configuration distinctive des postures sur la nature de la science sociale.* » A l'égard de cette dimension, nous pensons nous situer justement dans une conception intermédiaire, à l'égard des quatre postures. Au regard de l'ontologie, notre problématique considère que certaines caractéristiques de la GB et du contrôle organisationnel sont des réalités objectives alors que d'autres correspondent à la perception et à la conscience qu'en ont les acteurs. En ce qui concerne l'épistémologie, nous sommes observatrice externe mais nous nous appuyons sur la connaissance que nos interlocuteurs ont acquise du contrôle organisationnel à travers leur expérience. A l'égard des relations de nos interlocuteurs et du contrôle organisationnel, nous considérons qu'ils le subissent tout autant qu'ils y participent et le créent. Enfin, d'un point de vue méthodologique, nous avons choisi, ainsi que nous le détaillerons en section 2, de procéder par entretiens mais sur la base de guides d'entretiens structurés et de réaliser une analyse des données sur la base d'analyses à la fois qualitatives et chiffrées.

Quant à la deuxième dimension proposée par Burell et Morgan, sur la nature de la société, elle se caractérise par deux perspectives sociologiques : la sociologie de la régulation et la sociologie du changement radical. Le propos de la première est d'analyser pourquoi une société se maintient en tant qu'entité, ce qui fait sa cohésion et son unité. Le propos de la seconde est d'analyser ce qui peut permettre à l'homme de s'émanciper des structures sociétales qui limitent son développement. Au regard de cette dimension, notre problématique s'inscrit clairement dans une perspective de régulation : nous cherchons à comprendre comment la GB peut s'inscrire dans divers agencements de

mécanismes et dispositifs de contrôle qui permettent au système global de contrôle de maintenir un relatif équilibre organisationnel.

En croisant leurs deux dimensions, Burell et Morgan dégagent ensuite quatre grands paradigmes :

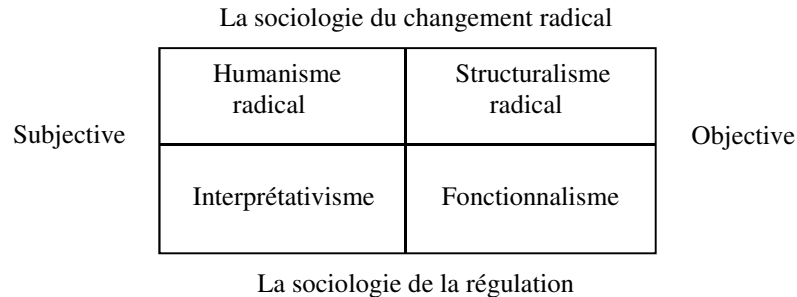


Schéma 10: Quatre paradigmes pour l'analyse de la théorie sociale, Burell et Morgan (1979), p 22

La position de notre problématique à l'égard des deux dimensions nous situe à la frontière entre l'interprétativisme et le fonctionnalisme. Nous sommes confortée en cela par les propos suivants de de Burell et Morgan (p. 27) : « Depuis le début du vingtième siècle, cependant, le paradigme fonctionnaliste a été influencé par des éléments de la tradition idéaliste germanique [...Ces éléments] ont été utilisés dans le contexte de théories sociales qui ont tenté de jeter un pont entre les deux traditions. Ce faisant, elles ont forgé des perspectives théoriques caractéristiques de la région la moins objectiviste du paradigme [fonctionnaliste]. De telles théories ont rejeté l'utilisation d'analogies mécaniques et biologiques pour étudier le monde social et ont introduit des idées qui mettent l'accent sur l'importance de comprendre la société du point de vue des acteurs qui sont réellement engagés dans la réalisation des activités sociales ».

Pour résumer, notre problématique de recherche, en ce qu'elle considère la GB comme une composante du contrôle organisationnel, relève d'une approche positiviste, et plus précisément moderniste, mais ce que nous étudions dans la GB, à savoir ses pratiques, ses rôles et ses interrelations avec les autres dispositifs de contrôle, relève plutôt d'une approche interprétativiste et qualitative en ce que cette appréciation est à la fois subjective et contextuelle. Nous pouvons également mettre en lumière le caractère hybride de notre position épistémologique en formulant ainsi le propos de notre recherche : dégager des régularités quant aux liens de cause à effet entre des « réalités » (certains aspects des pratiques budgétaires, l'existence d'autres dispositifs de contrôle organisationnel et l'éventuelle articulation factuelle de la GB avec eux) et la perception qu'ont les individus des rôles et de l'importance de la GB dans le contrôle organisationnel. Nous appliquons donc une démarche explicative ou positiviste à l'interprétation que des individus font d'objets pour une part factuels et pour une part subjectifs. Notre problématique se situe ainsi aux limites d'une approche fonctionnaliste, fortement teintée d'interprétativisme.

La question de l'incommensurabilité des paradigmes dans les sciences de l'organisation, c'est-à-dire de savoir si un chercheur doit ou non se référer à un seul grand paradigme, n'est pas tranchée. Il existe à ce propos trois grandes positions, ainsi que le soulignent Perret et Séville (2004, p. 31-32) : « *pour les partisans de l'isolationnisme, il est nécessaire de choisir un seul paradigme et de s'y tenir. [...] Les partisans de l'intégration proposent, avec des méthodes différentes, d'asseoir un paradigme de référence, seul garant d'un vrai progrès scientifique. On peut constater que de nombreuses recherches en sciences de l'organisation tentent cette réconciliation, se dotant de ce que l'on pourrait appeler une position épistémologique aménagée. [...] Pour les promoteurs de l'approche multiparadigmes enfin, un dialogue entre paradigmes est possible et même souhaitable pour faire progresser la compréhension des phénomènes sociaux. On peut alors considérer la diversité des paradigmes comme une opportunité pour le chercheur de s'enrichir d'une telle pluralité* ». Miles et Huberman (1994-2003, p. 16) pensent pour leur part que « *les phénomènes sociaux existent non seulement dans les esprits mais aussi dans le monde réel - et que des relations légitimes et raisonnablement stables peuvent y être découvertes. Le caractère légitime de ces relations vient des régularités et des séquences qui lient les phénomènes entre eux* ».

Il ressort donc qu'une posture hybride comme la nôtre est scientifiquement acceptable.

2. Une stratégie abductive de découverte

En principe, une stratégie de recherche découle à la fois de la perspective épistémologique dominante et de la maturité de la connaissance sur son objet de recherche. En ce qui concerne le lien entre la perspective épistémologique et la stratégie de recherche, la conception la plus schématique préconise d'associer les postures positivistes à des démarches quantitatives et les postures phénoménologiques à des démarches qualitatives. Cependant, il s'avère que cette conception est réductrice et que de nombreuses démarches de recherche, quantitatives, qualitatives ou mixtes, sont utilisées dans chacune des deux grandes familles de paradigmes. Ainsi, Royer et Zarlowski (2004), en s'appuyant sur de nombreux auteurs, soulignent qu'une démarche de recherche n'est pas systématiquement rattachée à un paradigme, et même qu'au niveau des méthodes de collecte et de traitement des données, les liens avec les paradigmes sont encore plus minces. Ainsi, selon eux, « *plutôt que la méthode en elle-même, ce sont davantage la manière dont elle est utilisée et l'objectif qu'elle sert qui marquent l'inscription de la recherche dans un positionnement épistémologique donné* », ce dernier devant cependant être explicite.

En ce qui concerne notre recherche, le choix de la démarche au regard de notre posture reste donc très ouvert : en raison déjà de l'absence de règles strictes en la matière, mais aussi du caractère hybride de notre posture épistémologique. Nous formulerions donc ainsi notre projet : fournir des analyses utiles

à l'élaboration d'une théorie explicative de la perception de la place de la GB dans le contrôle organisationnel.

Intéressons-nous maintenant à ce que la maturité de la connaissance sur notre objet de recherche peut suggérer en matière de démarche de recherche à l'égard de notre projet. La conception traditionnelle préconise de réaliser des enquêtes exploratoires, plutôt qualitatives et sous forme d'entretiens ou d'études de cas, lorsque l'objet de recherche est de faire émerger des théories ou d'identifier de nouveaux concepts ou de nouvelles variables explicatives. A l'inverse, elle préconise de tester des hypothèses et modèles au moyen d'expérimentations ou d'enquêtes quantitatives lorsque la maturité de la connaissance est déjà plus élevée. Mais là encore, cette conception représente plus une orientation générale qu'une règle absolue.

Notre postulat est que la place de la GB dans le contrôle organisationnel ne peut être étudiée en faisant abstraction, d'une part, des processus budgétaires et rôles associés, et d'autre part, des autres dispositifs de contrôle organisationnel et de la manière dont la GB s'articule avec eux. Notre propos est donc de mettre en lumière des régularités sur ce qui, dans les interrelations entre pratiques budgétaires, rôles de la GB et autres dispositifs de contrôle, est susceptible d'influencer l'importance de la GB dans le contrôle organisationnel. Nous cherchons en quelque sorte à contextualiser l'importance de la GB par des caractéristiques budgétaires (pratiques et rôles) et par des caractéristiques du contrôle organisationnel (autres dispositifs de contrôle et interrelations de la GB avec eux).

Sur l'influence des pratiques budgétaires et rôles associés sur l'importance de la GB, le corpus existant fournit déjà de nombreuses études sur le lien entre pratiques budgétaires et rôles de la GB. En revanche, il existe peu d'études sur l'influence des pratiques et rôles associés sur l'importance de la GB pour le contrôle organisationnel.

Sur l'influence de l'existence d'autres dispositifs de contrôle et de leur articulation avec la GB sur la place de la GB, il existe des études sur les configurations de contrôle organisationnel et la place que la GB y occupe en fonction de divers facteurs de contingence, mais très peu de choses sur les interrelations entre la GB et les autres dispositifs de contrôle.

Par rapport à notre problématique, notre revue de la littérature offre donc des repères pour :

- caractériser les pratiques budgétaires ;
- caractériser les rôles de la GB ;
- identifier les liens entre les pratiques budgétaires et les rôles de la GB ; il ressort cependant de notre revue de la littérature que de nombreuses interrogations subsistent encore sur ce point ;
- identifier les autres dispositifs de contrôle.

En revanche, la littérature propose peu de connaissance et principalement des préconisations de recherche sur :

- l'influence éventuelle du couple pratiques-rôles budgétaires sur la perception de l'importance de la GB pour le contrôle organisationnel ;
- la nature des articulations possibles entre la GB et les autres dispositifs de contrôle ;
- l'influence éventuelle de l'articulation de la GB avec les autres dispositifs de contrôle sur la perception de la place de la GB.

La littérature fournit donc des repères pour interroger de manière relativement précise la nature des trois dimensions contextuelles de notre problématique (pratiques budgétaires, rôles de la GB, autres dispositifs de contrôle à l'œuvre). En revanche, nous ne pouvons guère nous appuyer sur la littérature pour interroger les interrelations entre la GB et les autres dispositifs de contrôle et l'influence de ces interrelations sur l'importance de la GB. Notre recherche implique donc également une part importante d'exploration et de découverte visant à faire émerger des conjectures et propositions explicatives sur la place de la GB, demandant cependant à être ensuite testées. Notre démarche de recherche peut donc être principalement qualifiée d'abductive car, ainsi que l'expliquent Charreire et Durieux (2004, p. 61), « l'induction est une inférence logique qui confère à la découverte une constance a priori (loi) alors que l'abduction lui confère un statut explicatif ou compréhensif qui, pour tendre vers la règle ou la loi, nécessite d'être testé ensuite ».

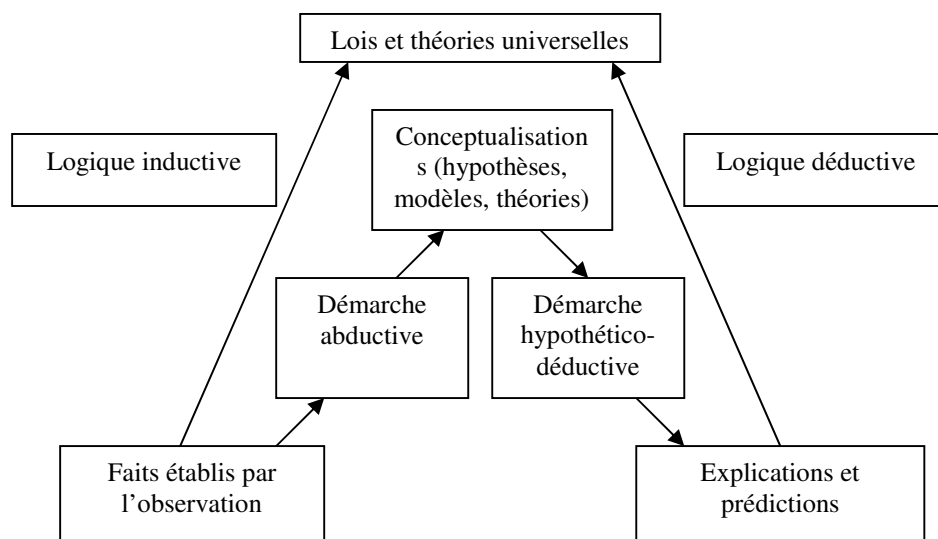


Figure 11: Modes de raisonnement et connaissance scientifique, repris de Charreire et Durieux (2004, p. 63)

Pour Koenig (1993 : 7⁸⁸), « l'abduction consiste à tirer de l'observation des conjectures qu'il convient ensuite de tester et de discuter ».

⁸⁸ Cité par Charreire et Durieux (2004, p. 61)

Conclusion de la section 1

Notre problématique, analyser ce qui fonde la perception de l'importance de la GB au sein du contrôle organisationnel, relève d'une posture épistémologique hybride, à la fois :

- positiviste, car nous cherchons à mettre en lumière quelques régularités sur ce qui, sans les interrelations entre pratiques budgétaires, rôles de la GB et autres dispositifs de contrôle, est susceptible d'influencer la perception de place de la GB dans le contrôle organisationnel,
- et interprétativiste, car ce que nous cherchons à comprendre, la perception de l'importance de la GB, ainsi que certains facteurs pressentis d'influence sur cette perception, sont éminemment subjectifs et liés à l'expérience qu'en ont les individus.

Notre projet de recherche est de dégager des régularités sur ce qui, dans les interrelations entre pratiques budgétaires, rôles de la GB et autres dispositifs de contrôle, est susceptible d'influencer la perception de la place de la GB dans le contrôle organisationnel.

Enfin, notre recherche implique une part importante d'exploration et de découverte qui, dans le cadre d'une thèse, conduit à l'émergence de pistes, conjectures, propositions qui demanderaient à être ensuite testées pour pouvoir être qualifiées de théorie ou loi. Notre démarche de recherche est par conséquent abductive.

Section 2. Le recueil des données

Pour aborder la collecte des données, nous présenterons tout d'abord notre choix de procéder par entretiens ainsi que le guide d'entretien et notre manière de l'utiliser, puis les entreprises et les personnes interrogées et, pour finir, nous apporterons quelques précisions sur les modalités pratiques de notre enquête.

1. Les entretiens

1.1. Des entretiens semi-structurés

L'entretien individuel constitue l'une des méthodes privilégiées pour le recueil des données en sciences sociales. Comme le souligne Wacheux (1996, p. 203), « *la plupart des recherches qualitatives [en sciences de gestion] s'alimentent aux « mots des acteurs » pour comprendre les pratiques organisationnelles et les représentations des expériences* ». C'est justement ce que nous voulions puisque nous voulions comprendre ce qui fonde la perception de l'importance de la GB, la GB étant une pratique organisationnelle, et la perception de son importance, la représentation d'une

expérience. Nous ne voulions pas seulement que les personnes décrivent la GB mais nous voulions les « faire parler sur » elle, sur ce qu'elle représente selon eux au sein du contrôle organisationnel. L'enquête par entretien nous a ainsi semblé la méthode la mieux adaptée à notre projet. « *L'entretien s'impose chaque fois que l'on ignore le monde de référence, ou que l'on ne veut pas décider a priori du système de cohérence interne des informations recherchées.* » (Blanchet et Gotman, 2007, p. 37).

Grawitz (1996, p. 588-590) distingue six types d'entretiens :

1. l'entretien clinique (psychanalyse, psychothérapie) ;
2. l'entretien en profondeur (étude de motivation) ;
3. l'entretien à réponses libres ;
4. l'entretien centré ou « focused interview » ;
5. l'entretien à questions ouvertes ;
6. l'entretien à questions fermées.

Les entretiens que nous avons menés sont du type 4. Nous pouvons préciser en qualifiant de semi-directifs centrés les entretiens menés puisque nous avons interrogé les personnes à partir d'un guide d'entretien. « *Ces entretiens se caractérisent par des questions nombreuses, non formulées d'avance, dont les thèmes seulement sont précisés, ce qui donne à l'enquêteur un guide souple, mais lui laisse une grande liberté. [...] Le chercheur a établi un cadre de questions ou guide d'interview. L'enquêteur reste libre quant à sa façon de poser les questions, leur libellé, leur ordre, il peut en ajouter, mais il est tenu de recueillir les informations exigées par la recherche* » (Grawitz, 1996, p. 589). De fait, nous avons utilisé un guide d'entretien qui comportait parfois des questions précisément formulées, mais lors des entretiens, la nécessaire adaptation à notre interlocuteur, le souci de rebondir sur ce qu'il venait de dire, et souvent même en reprenant ses propres mots, nous a amenée à ne pas formuler nos questions strictement comme elles figuraient dans le guide, ni forcément dans le même ordre. Toutefois, il existait une progression logique dans les grands thèmes de notre étude, progression que nous avons toujours respectée et que nous annoncions d'ailleurs en début d'entretien. Ainsi, pour Romelaer (2002, p. 1), « *l'entretien semi-directif centré réalise un compromis souvent optimal entre la liberté d'expression du répondant et la structure de la recherche* ». Cette liberté doit parfois être canalisée. « *L'enquêté peut répondre à sa guise, mais non parler de n'importe quoi. L'enquêteur le ramène au sujet. Il doit se rendre compte du niveau de profondeur auquel se situent les réponses de l'enquêté et les orienter dans le sens de l'objectif de l'entretien.* » (Grawitz, 1996, p. 589).

1.2. Le guide d'entretien et le déroulement des entretiens

Nous avons voulu d'abord, pour chaque entreprise, caractériser la gestion budgétaire par les trois éléments suivants : son processus, ses rôles, et la perception par nos interlocuteurs de son niveau de

centralité et de ce qui peut constituer sa singularité dans le contrôle organisationnel. Puis, une fois seulement que nous avons bien compris les pratiques budgétaires mais aussi « l'essence » de la GB dans l'entreprise selon notre interlocuteur, nous l'avons interrogé sur les autres dispositifs de contrôle à l'œuvre, leur articulation avec la GB et leur importance relative par rapport à la GB. Ainsi, un ordre d'enchaînement des trois grandes dimensions de notre problématique s'imposait naturellement : la description préalable des pratiques budgétaires était nécessaire pour comprendre ce que nos interlocuteurs disaient ensuite des rôles et de la place de la GB, de même que l'appréciation des rôles de la GB était nécessaire pour comprendre comment nos interlocuteurs situaient la GB par rapport aux autres dispositifs de contrôle et les questionner en réaction à leurs propos.

Par ailleurs, lorsque notre interlocuteur se situait au niveau d'une subdivision et non pas d'un siège, nous l'avons interrogé sur les deux niveaux d'utilisation de la GB et ce, pour les trois dimensions de notre problématique.

Cela nous a amenée à organiser notre guide d'entretien (joint en annexe 2) en trois grandes parties :

- une partie descriptive du processus budgétaire, tout d'abord dans la relation de l'entité avec le groupe (si groupe il y avait), puis en interne à l'entité ; nous avons également interrogé nos interlocuteurs le cas échéant sur la gestion prévisionnelle à plus moyen terme, dans la mesure où elle est susceptible d'orienter certaines caractéristiques budgétaires ;
- une partie où nous avons demandé à nos interlocuteurs de porter une appréciation globale sur la gestion budgétaire, à l'égard du niveau de satisfaction qu'elle apporte, des rôles qu'elle joue et, globalement, de sa centralité ou importance pour le contrôle organisationnel ; nous avons demandé de distinguer si nécessaire les réponses en fonction du niveau d'utilisation, par le groupe ou en interne ;
- une partie où nous avons interrogé nos interlocuteurs sur les autres dispositifs, formels ou informels, de contrôle organisationnel, d'une part entre le groupe (le cas échéant) et l'entité, d'autre part au sein de l'entité ; au-delà de la seule identification des autres dispositifs de contrôle, nous avons cherché à comprendre leur éventuelle articulation avec la GB et leur importance, en comparaison de la GB, dans le contrôle organisationnel. Nos questions sur l'importance relative de la GB ont permis d'approfondir et de vérifier ce que nos interlocuteurs nous ont dit de l'importance de la GB dans la deuxième partie, avant d'avoir parlé des autres dispositifs.

Outre ces trois grandes parties, nous rappelions en introduction l'objet de notre étude, nous annonçons les trois grandes parties et nous demandions des informations d'ordre général sur l'entreprise et la fonction de notre interlocuteur. Sur l'objet de notre étude, nous avons pris soin d'expliquer oralement que la gestion budgétaire recouvrait les budgets, mais aussi les suivis et prévisions en cours d'année et que nous ne nous intéressions pas seulement au contenu des documents

budgétaires, mais aussi à leur processus d'élaboration et à l'utilisation qui en était faite. En ce qui concerne le concept de contrôle organisationnel, nous précisons également en introduction qu'il s'agissait de l'ensemble des mécanismes qui permettent d'orienter les comportements, en soulignant que le contrôle organisationnel ne se limitait donc pas aux acceptations de coercition ou de vérification du mot « contrôle ».

Soulignons que l'état des connaissances utiles à notre projet nous a conduite à construire un guide d'entretien mêlant des questions très précises sur les pratiques et les rôles budgétaires (pour lesquels la littérature offre déjà de nombreux repères) et une approche plus ouverte sur la place et la singularité de la GB, les autres dispositifs de contrôle à l'œuvre et leurs interrelations avec la GB. Ainsi, pour construire le guide d'entretien :

- sur la description du processus budgétaire, nous nous sommes fortement inspirée de Sponem (2004) et de Simons (1995) quant à la liste des éléments permettant de caractériser un processus ou une pratique budgétaire ;
- sur les rôles de la GB, nous avons créé notre propre liste de rôles à partir des listes mentionnées dans la littérature (cf. chapitre 1) et nous avons explicitement demandé de noter chacun des rôles sur une échelle de 1 à 5 (avec 1 pour « pas du tout d'accord » et 5 pour « tout à fait d'accord ») et d'expliquer cette note ;
- sur l'appréciation du niveau de satisfaction et de la centralité de la GB, nous avons en revanche posé des questions ouvertes ;
- sur les autres dispositifs de contrôle, nous avons posé des questions ouvertes sur les dispositifs à l'œuvre, leur importance relative par rapport à la GB, leurs éventuels liens avec la GB (interaction, complémentarité, concurrence, contradiction, etc..) et ce, aussi bien en interne que, le cas échéant, dans la relation avec le groupe. Nous avons organisé ces questions en fonction de trois grandes dimensions du contrôle : finalisation, pilotage en cours d'année et motivation. Les concepts de finalisation et de pilotage sont repris de Bouquin (1998), mais celui de motivation est plus large et moins temporellement marqué que celui de post-évaluation proposé par cet auteur ; en effet, nous souhaitons ne pas exclure les mécanismes de contrôle *ex ante*, plus diffus et continus, voire informels, tels qu'ils ont été présentés dans le chapitre 3 et qui permettent de mobiliser le personnel autrement qu'en référence à des objectifs précis ; la post-évaluation en référence à des objectifs ne constitue dès lors qu'un des leviers possibles de motivation au sens où nous l'entendons.

Soulignons qu'en fait, lors des entretiens, nous n'avons fréquemment pas eu besoin de poser de nombreuses questions prévues dans notre guide d'entretien car nos interlocuteurs avaient déjà spontanément abordé les thèmes correspondants en réponse à d'autres questions. A l'inverse, lorsque les personnes n'avaient pas spontanément abordé certains thèmes, nous les interrogeons dessus en fin

de chacune des grandes parties. Parfois également, pour rester en empathie, nous avons préféré ne pas interrompre la personne quitte à allonger la durée de l'entretien.

Par ailleurs, en guise d'aide-mémoire pour nous-même, nous avons prévu dans notre guide d'entretien des pistes de réponse possible pour certaines questions. Soulignons que ces pistes de réponse n'ont jamais été communiquées telles quelles et encore moins intégralement à nos interlocuteurs. En revanche, lorsque certains d'entre eux semblaient ne pas bien comprendre nos questions ou le type de réponse que nous attendions, il nous est arrivé de leur donner oralement quelques exemples de réponse possible, d'ailleurs rarement strictement formulés de la même manière que dans notre guide d'entretien. Trois de nos interlocuteurs ont également demandé que nous leur envoyions notre guide d'entretien préalablement à l'entretien, afin de pouvoir mieux se préparer et réfléchir à nos questions ; nous leur avons donc envoyé notre guide d'entretien, mais simplifié et expurgé de toutes les pistes possibles de réponse pour éviter de les influencer.

2. Les entreprises et personnes interrogées

2.1. Les entreprises interrogées et leur nombre

Nous avons réalisé trente entretiens dans trente entreprises⁸⁹ de taille et d'activité très différentes. Cette diversité de contexte se justifie à l'égard de notre sujet d'étude, la GB, qui est utilisée dans tout type d'organisation et de contexte, et de notre problématique, qui porte sur l'analyse de la diversité des processus, rôles et articulations de la GB au sein du contrôle organisationnel. Notre propos est en effet de dégager quelques régularités quant aux mécanismes génériques explicatifs de la perception de la GB, et donc constatés dans des contextes très différents d'utilisation de la GB, voire dans tout type de contexte. Ainsi, comme le rapportent Royer et Zarlowski (2004, p 197), le principe d'inférence (i.e. de généralisation) est, dans le cas d'échantillons hétérogènes, le suivant : *« l'hétérogénéité exerçant une influence négative sur la significativité de l'effet, si la relation apparaît significative malgré cet inconvénient, alors les résultats peuvent faire l'objet d'une généralisation. »*. Pour les mêmes raisons, nous ne nous sommes pas intéressée à la représentativité des entreprises interrogées : *« Dans les investigations qualitatives, les chercheurs ne sont pas tant intéressés par le niveau de représentativité des participants par rapport à une population plus large. L'important est plus dans les concepts et de chercher les éléments qui peuvent les éclairer »* (Corbin et Strauss, 2008, p. 156).

Par ailleurs, le nombre important de caractéristiques que nous cherchons à identifier lors d'un entretien ainsi que la diversité des cas de figure possibles pour chaque caractéristique tendent à faire de chaque entretien un cas particulier en termes de contexte budgétaire (processus et rôles

⁸⁹ En fait, deux entretiens ont été réalisés dans le même groupe, mais l'un au niveau du siège et l'autre dans une des filiales du groupe. Par ailleurs, deux autres entretiens ont été réalisés dans des filiales d'un même groupe.

budgétaires, ainsi que contrôle organisationnel dans lequel ils s'inscrivent). La nature des interrelations que nous cherchons à identifier étant également très subtile, la compréhension globale de chaque entretien est fondamentale pour son analyse.

Enfin, sur les trente entretiens, vingt-quatre ont été réalisés dans des subdivisions d'entreprises ou des filiales de groupes, et six au niveau d'un siège (d'entreprise indépendante ou de groupe). En effet, rappelons que nous considérons que le niveau hiérarchique d'utilisation de la GB peut influencer indirectement la perception de l'importance de la GB, en raison d'éventuelles différences dans ses répercussions sur les pratiques budgétaires, les rôles de la GB et les autres dispositifs de contrôle à l'œuvre. Il était donc important d'interroger des subdivisions à même de nous renseigner sur deux niveaux d'utilisation de la GB : en interne à la subdivision et dans la relation avec le groupe. Par ailleurs, le fait de disposer également d'entités de niveau siège nous permettait de confronter leur perception de la GB vis-à-vis de leurs subdivisions avec celle de subdivisions dans leur relation avec le siège. Idéalement, nous aurions souhaité pouvoir disposer, pour le plus possible d'entreprises que nous allions interroger, d'au moins deux entretiens de niveau hiérarchique différent, siège et subdivision. Nous avons *a priori* obtenu l'accord de principe de ces deux entretiens dans sept entreprises, mais il ne s'est concrétisé que dans une. Néanmoins, l'on verra par la suite qu'en termes de tendances générales, nous avons pu amorcer une comparaison de la perception de la GB dans la relation groupe selon le type d'entité interrogée : en comparant les tendances pour les six entités de niveau siège avec les tendances pour les vingt-quatre subdivisions.

2.2. Les personnes interrogées

Nous avons eu trente-et-un interlocuteurs car un entretien a été réalisé avec deux interlocuteurs. Nos interlocuteurs sont pour vingt-sept d'entre eux des directeurs financiers ou des directeurs du contrôle de gestion, pour deux d'entre eux, des responsables fonctionnels en matière d'ingénierie des systèmes de gestion (un responsable des procédures de gestion et un responsable de la compétitivité au niveau groupe)⁹⁰ et pour deux autres enfin, des responsables opérationnels. La forte proportion de directeurs financiers ou du contrôle de gestion s'explique par notre souhait d'avoir comme interlocuteurs des personnes ayant une vue transversale sur leur entité, du fait de leurs contacts avec tous les acteurs de la GB, dirigeant de l'entité comme responsables budgétaires et, pour les subdivisions, financiers ou contrôleurs de gestion du siège. Par ailleurs, il était nécessaire d'avoir une description fine du processus budgétaire pour être à même de mieux comprendre ce que nos interlocuteurs diraient des rôles de la GB et, plus encore, être parfois à même de rebondir sur cette description pour les aider à s'interroger sur la nature et l'intensité de ces rôles. Or les directeurs financiers ou du contrôle de

⁹⁰ Le responsable des procédures de gestion est un des deux interlocuteurs que nous avons eus pour un entretien, l'autre interlocuteur étant un responsable du contrôle de gestion. Nous avons donc eu au moins un directeur financier ou du contrôle de gestion pour vingt-sept de nos trente entretiens.

gestion présentent l'avantage d'*a priori* se sentir systématiquement concernés par la GB, de bien connaître (si ce n'est même d'être ceux qui connaissent le mieux) toutes les caractéristiques des pratiques budgétaires et ce, pour les subdivisions, à la fois en interne et dans la relation avec le groupe, et d'être en lien avec tous les acteurs du processus budgétaire. De plus, ainsi que le soulignent Sponem (2010), Zrihen (2002) ou Shields et Young (1993), qui ont tous réalisé des études sur la GB, les financiers sont souvent plus critiques et plus réalistes sur la GB que les managers opérationnels. Nous avons cependant aussi contacté des directeurs d'entité, mais en moins grand nombre. En effet, s'il est vraisemblable que certains d'entre eux ont à la fois une bonne connaissance du processus budgétaire et une analyse globale de son utilité en interne et vis-à-vis du groupe ou du niveau N+1, c'est sous réserve qu'ils soient fortement impliqués dans la GB. Or, cela n'est pas forcément le cas de tous et cela présentait à nos yeux deux inconvénients : d'une part, nous souhaitions recueillir la perception du niveau de centralité de la GB dans tout type d'entités, pas seulement celles où les managers sont fortement impliqués, afin de ne pas biaiser nos résultats ; d'autre part, les managers étant susceptibles de se sentir moins systématiquement concernés par la GB, leur taux de réponse favorable à nos prises de contact risquait d'être plus faible ce qui, de fait, s'est vérifié. Ajoutons enfin que la présence d'interlocuteurs de fonctions différentes, bien que la fonction financière soit majoritairement représentée, nous est apparue comparable à ce que nous avons constaté dans d'autres recherches sur la GB : Ekholm et Wallin (2000), Bescos et Cauvin (2003), Libby et Lindsay (2010).

Par ailleurs, deux entretiens ont été réalisés dans un même groupe mais l'un au niveau d'une filiale et l'autre au niveau du groupe. Deux autres entretiens ont été réalisés auprès de directeurs financiers de filiales appartenant à un même groupe.

L'annexe 3 récapitule les caractéristiques des entreprises interrogées et les fonctions des personnes interrogées.

3. Les modalités pratiques

Notre principale source d'accès à des coordonnées de personnes exerçant des fonctions qui nous intéressaient a été les annuaires de diplômés, d'une part, de l'école de commerce où nous travaillons, d'autre part, de celle dont nous sommes diplômée. Nous avons aussi, de manière plus accessoire, utilisé notre carnet d'adresses personnel. L'accès aux coordonnées des personnes nous a ainsi permis de prendre des contacts directs avec les personnes, très majoritairement par téléphone ou par mail et quelques-uns par courrier postal. Pour obtenir en définitive nos trente entretiens, nous avons contacté cent seize personnes, dont vingt pour cent de directeurs généraux ou de responsables opérationnels de haut niveau. Ainsi que nous nous y attendions, la proportion de managers de haut niveau à nous avoir

répondu favorablement (8,7 %) a été plus faible que pour les directeurs financiers ou du contrôle de gestion ou des systèmes de gestion (31,2 %).

Les trente entretiens ont été réalisés entre la mi-avril et la mi-juin 2007. Ils représentent au total cinquante cinq heures d'entretien, soit une moyenne d'une heure cinquante par entretien. Tous les entretiens ont été enregistrés, à l'exception d'un seul pour lequel notre interlocuteur s'opposant à un enregistrement, le matériau collecté correspond à une prise de notes détaillée. L'intégralité des enregistrements a été retranscrite fidèlement et l'ensemble représente un matériau brut de plus de cinq cents pages serrées⁹¹.

Par ailleurs, nous nous sommes préalablement documentée par Internet sur chaque entreprise (taille, activité, structure, faits récents marquants, stratégie, rentabilité, ...), autant d'informations pouvant être utiles pour adapter nos questions au contexte mais dont le recueil en entretien aurait consommé un temps précieux. De plus, cela nous a parfois permis de réagir de manière plus informée à certains propos de nos interlocuteurs et ainsi, d'obtenir d'eux un plus grand degré de précision ou de vérité que si nous n'avions pas eu ces informations contextuelles.

Conclusion de la section 2

Nos données sont issues de trente entretiens semi-structurés réalisés dans trente entreprises très diversifiées quant à leur taille et leur activité. La durée des entretiens (une heure cinquante en moyenne) a permis de recueillir l'expression de nos interlocuteurs sur tout le champ, pourtant large, du guide d'entretien et permet une analyse approfondie et contextualisée des réponses. L'hétérogénéité des entités interrogées contribue à la validité externe des régularités que nous souhaitons mettre en lumière quant aux facteurs d'influence sur la perception de l'importance de la GB.

Les personnes interrogées sont principalement (pour vingt-sept d'entre elles) des directeurs financiers ou directeurs du contrôle de gestion. Ces fonctions ont pour avantage d'offrir une excellente connaissance du processus budgétaire et d'être en relation avec tous les acteurs concernés par ce processus.

Vingt-quatre de nos entretiens se situent au niveau d'une subdivision et six au niveau d'un siège. L'existence des deux niveaux hiérarchiques permet de questionner leur influence.

Nos entretiens ont été menés de manière flexible, mais sur la base d'une grille d'entretien structurée en trois grandes parties correspondant aux trois grandes dimensions de notre recherche :

⁹¹ Police de caractère arial taille 10, interlignes simples.

- les pratiques budgétaires, dont nous demandions une description très précise,
- une appréciation à la fois quantitative et qualitative des rôles de la GB,
- une description très ouverte des autres dispositifs de contrôle à l'œuvre ainsi que de leur importance et articulation par rapport à la GB.

Par ailleurs, pour les trois dimensions, nous avons interrogé le cas échéant nos interlocuteurs sur l'utilisation de la GB, d'une part en interne à l'entité, d'autre part, dans la relation au groupe, afin de tenir compte d'éventuelles différences entre les deux niveaux d'analyse. Cette double analyse a été possible dans les vingt-quatre entités correspondant à des subdivisions.

Le matériau brut ainsi collecté représente cinquante cinq heures d'entretiens qui, une fois fidèlement retranscrites, se traduisent par un peu plus de cinq cents pages serrées.

Section 3. Traitement et analyse des entretiens

Ce qui a conduit notre analyse était à la fois un exercice de synthèse afin de repérer les mécanismes génériques d'influence sur la perception de la GB et un exercice analytique permettant de repérer le particulier, la singularité.

Devant quelques cinq cents pages de retranscription portant sur trente entretiens très hétérogènes, nous avons cherché à aller vers une réduction progressive de la masse d'informations et d'impressions afin d'en faciliter l'analyse. Cela correspond à la démarche de condensation, telle qu'elle est décrite par Miles et Huberman (1994- 2003, p. 29) : « *ensemble des processus de sélection, centration, simplification, abstraction et transformation des données brutes figurant dans la transcription des notes de terrain* ». Miles et Huberman soulignent également l'importance de savoir décrire le processus entier de recherche pour en garantir la validité, y compris pour les recherches qualitatives et plus particulièrement en ce qui concerne la démarche de condensation.

Nous allons donc nous attacher ici à tenter de décrire le plus précisément possible notre processus d'analyse des données. Cependant, si la restitution d'une thèse est linéaire (dans notre cas, théorie, méthodologie, étude empirique), le processus de recherche, lui, est souvent itératif, surtout dans une recherche qualitative. Ainsi, pour Bardin (2001), la pré-analyse correspond à la période d'intuitions. Elle vise à organiser des matériaux tout en étant composée d'activités non structurées, ouvertes : « *la première activité consiste à se mettre en contact avec les documents d'analyse, à faire connaissance en laissant venir à soi des impressions, des orientations. [...] Petit à petit la lecture devient plus précise en fonction d'hypothèses émergentes, de la projection sur le matériel et théories adaptées, de l'application possible de techniques utilisées sur des matériaux analogues* » (p. 126). De même,

Miles et Huberman (1994-2003) soulignent l'intérêt pour l'analyste qualitatif de commencer dès le début de la collecte des données à décider du sens des choses, à noter les récurrences, les flux de causalité et les propositions. Toutefois, « *le chercheur compétent ne s'arrête pas à ces conclusions, gardant l'esprit ouvert et critique, mais elles sont toujours là, d'abord vagues et informes, puis de plus en plus explicites et enracinées.* » (p. 30).

Notre processus d'analyse et d'interprétation des données s'est schématiquement composé de deux phases principales qui relèvent toutes deux d'une opération de condensation : une première phase d'analyse verticale, c'est-à-dire par entretien, et une seconde phase d'analyse horizontale, c'est-à-dire inter-entretiens. La première phase, tout en nous permettant de nous approprier en profondeur le contenu de chaque entretien et d'en extraire l'essentiel, nous a aussi permis de commencer à faire émerger des perceptions plus générales diffuses que nous nous sommes attachée à approfondir, condenser et vérifier dans la deuxième phase. Si nous avons eu dans les deux phases le sentiment de tâtonnements avant de sentir émerger des conjectures et propositions, il a cependant été plus marqué dans la première.

1. L'analyse verticale par entretien

Nous décrivons ici comment les impressions issues de la rédaction de comptes-rendus et abstracts et d'un encodage des entretiens nous ont progressivement amenée à construire une grille d'analyse synthétique de chaque entretien, qui constitue déjà en elle-même un premier résultat de recherche et qui a contribué à orienter la deuxième phase, horizontale, d'analyse.

1.1. Les comptes-rendus et les abstracts d'entretiens

Sur la base des retranscriptions brutes des entretiens, nous avons tout d'abord rédigé un compte-rendu structuré de chaque entretien, d'une taille en moyenne cinq à six fois moindre que la retranscription, et en prenant soin de reprendre les *verbatim* qui nous paraissaient les plus importants. Puis, pour chaque entretien, nous avons rédigé un abstract de quelques lignes visant à synthétiser ce qui nous semblait essentiel pour caractériser l'entretien à l'égard de notre problématique. L'annexe 4 fournit une illustration d'un compte-rendu et d'un abstract pour une entité, ainsi que la retranscription intégrale initiale dont ils sont tirés.

L'objectif des comptes-rendus était de résumer les réponses apportées à tous les thèmes abordés lors de l'entretien. Quant aux abstracts, leur objectif était de traduire notre compréhension globale des ressorts du contrôle organisationnel de chaque entité et de la place (nature et importance des apports) de la GB en son sein.

1.2. Le codage des données

Le codage des données permet une forme de catégorisation des données qualitatives (Miles et Huberman, 1994-2003 ; Strauss et Corbin, 1998). C'est ainsi que, sur la base des comptes-rendus structurés et de notre guide d'entretien, nous avons ensuite conçu une grille d'encodage des entretiens. L'objectif de cette grille était double : tout d'abord traduire la structure d'analyse de nos entretiens, puis nous permettre de passer ultérieurement d'une lecture verticale de chaque entretien à une lecture horizontale de chaque item, tous entretiens confondus. Les encodages ont été réalisés avec le logiciel N'Vivo à partir des retranscriptions brutes d'entretien.

L'arborescence de codes que nous avons utilisée est présentée dans le tableau 47 ci-après.

On remarquera que les sous-codes concernant les pratiques budgétaires, les rôles de la GB et l'appréciation globale de la GB sont en lien étroit avec le guide d'entretien, qui a lui-même été réalisé principalement à partir de travaux précédents de recherche. En revanche, les sous-codes concernant les autres mécanismes de contrôle à l'œuvre et leur articulation avec la GB ont été élaborés sur la base des entretiens (même si nous disposions de certains suite à la revue de littérature et en avons déjà imaginé d'autres en rédigeant le guide d'entretien). Nous nous référons en cela à Strauss et Corbin (1998) qui soulignent que, si aucune typologie existante ne suffit à traduire les données du terrain, le chercheur peut décider de rajouter à une typologie existante des éléments émergeant de son terrain.

Signalons qu'un même extrait d'entretien pouvait être encodé sous plusieurs codes car les propos de nos interlocuteurs étaient souvent moins analytiques et mélangeaient plus les différents thèmes que notre approche (c'est d'ailleurs aussi l'une des raisons pour lesquelles nous ne déroulions jamais de manière linéaire notre guide d'entretien). Par exemple, il était fréquent que l'importance et l'articulation de la GB par rapport à un autre dispositif de contrôle soient mentionnées en même temps que l'existence du dispositif, dans la même phrase, ou que le niveau de centralité de la GB soit évoqué en même temps que l'un de ses rôles, ou encore que mention soit faite d'un rôle en même temps que la description d'une pratique, etc.

Tableau 47 : Grille d'encodage des entretiens

		Interne / entité	/ groupe
Prévision à moyen terme	Plan moyen terme		
	Absence de plan moyen terme		
	Plan-budget		
Pratiques budgétaires	Déclinaison interne du budget		
	Cadrage du budget		
	Contenu des propositions budgétaires		
	Négociation du budget		
	Niveau difficulté du budget		
	Evaluation et incitations / budget		
	Reporting ou suivi des écarts et attention portée à lui		
	Re-prévisions		
	Implication des opérationnels / GB		
Rôles de la GB	Déclinaison de la stratégie		
	Emergence de la stratégie		
	Gestion financière interne		
	Motivation coercitive		
	Motivation par délégation		
	Pilotage en cours d'année		
	Communication financière externe		
	Légitimation		
	Sécurisation interne		
	Motivation par participation et autres rôles psychologiques		
Autres mécanismes de contrôle à l'œuvre	Réflexion stratégique ou MKG moyen terme (hors PMT)		
	Pilotage marketing en cours d'année		
	Prévision et suivi des ventes		
	Tableau de bord, INM, balanced scorecard		
	Dispositif qualité, satisfaction clients		
	Dispositif de gestion de projets ou actions non marketing		
	Passion pour le métier ou produit, fierté de la marque		
	Relations interpersonnelles informelles		
	Dispositifs de gestion des ressources humaines		
	Réunions formelles régulières dont GB pas sujet principal		
	Communication institutionnelle / salariés		
	Culture spécifique		
	Motifs divers de satisfaction au travail		
	Benchmarking externe		
Benchmarking interne			
GB par rapport aux autres dispositifs (importance et articulation)	PMT ou plan-budget		
	Réflexion stratégique ou MKG moyen terme (hors PMT)		
	Pilotage marketing en cours d'année		
	Prévision et suivi des ventes		
	Tableau de bord, INM, balanced scorecard		
	Dispositif qualité, satisfaction clients		
	Dispositif de gestion de projets ou actions non marketing		
	Passion pour le métier ou produit, fierté de la marque		
	Relations interpersonnelles informelles		
	Dispositifs de gestion des ressources humaines		
	Réunions formelles régulières dont GB pas sujet principal		
	Communication institutionnelle / salariés		
	Culture spécifique		
	Motifs divers de satisfaction au travail		
	Benchmarking externe		
Benchmarking interne			
Spécificité du système comptable / GB			
Appréciation globale de la GB	Centralité de la GB		
	Rôles principaux et singularité de la GB		
	Satisfaction / GB		
	Améliorations possibles et obstacles		

1.3. Modification de la liste des rôles potentiels de la GB

Ce stade de notre recherche correspond à un premier tournant de notre analyse. En effet, la lecture d'abord flottante de tous nos entretiens puis le décorticage de chacun d'entre eux (compte-rendu structuré, abstrait et codage) nous a permis de commencer à percevoir principalement deux aspects non identifiés à l'issue de notre revue de littérature : l'émergence d'un rôle de mise sous tension et l'intérêt de préciser le rôle de déclinaison stratégique. La perception de l'importance d'intégrer ces deux aspects dans notre analyse était dans un premier temps diffuse et confuse, mais, ainsi que nous le montrerons dans les chapitres suivants, elle s'est affinée au fil de notre recherche et nous pouvons aujourd'hui expliquer ainsi ce qui la motivait : ces deux rôles se sont avérés par la suite les seuls, parmi tous les rôles potentiels de la GB, à cumuler trois caractéristiques :

- les modalités d'expression de ces rôles varient d'une entité à l'autre et, au sein des entités, d'un niveau d'analyse à l'autre (analyse interne à l'entité *versus* dans la relation avec le niveau N+1) ; ces modalités d'expression renvoient à des pratiques budgétaires, sur la construction du système budgétaire en tant que tel ou sur son utilisation ;
- l'intensité de ces rôles est en lien avec leurs modalités d'expression et, donc, avec les pratiques budgétaires ;
- ce sont des rôles sur lesquels les interrelations de la GB avec d'autres dispositifs de contrôle sont fortes, en termes de concurrence et/ou d'articulation technique.

Ces deux rôles sont donc les seuls à présenter une traduction conjointe de tous les mécanismes pressentis à l'œuvre dans la perception de l'importance de la GB au sein du contrôle organisationnel, les seuls à être impliqués dans toutes les composantes de notre cadre conceptuel de recherche. Bien évidemment, ce constat sera étayé par la suite de ce document.

1.3.1. *L'émergence du rôle de mise sous tension*

Nous appelons mise sous tension l'incitation des opérationnels à optimiser leur performance à court terme, c'est-à-dire à un an. Quelques *verbatim* permettent d'illustrer ce rôle.

4 : « Franchement, tout est basé sur le budget. Si, pour atteindre le résultat du budget, il faut faire un plan social, et bien voilà.... Tout, tout est compris dans le budget, vraiment. »

8 : « La GB est aussi centrale parce qu'elle sert d'outil de gestion des troupes. »

9 : « On est quand même dans une société qui court en permanence après son budget. »

10 : « [La GB] est la colonne vertébrale de tout un tas de mécanismes internes de contrôle du business, de réunions, de revues très organisées, très structurées, de pilotage opérationnel et où on échange beaucoup. »

13 : « [La GB] est un excellent outil de mesure, d'analyse et de gestion au sens large de la performance opérationnelle à court terme. »

15 : « [La GB] est la trame qui permet de prendre des décisions, non seulement par rapport au futur, mais aussi de se benchmarker, de se trouver une référence en permanence. »

16 : « Dans ma gestion quotidienne des troupes, je ne suis pas tout le temps en train de dire « on est à tant par rapport au budget », le challenge est plus sur d'autres choses, même si elles ont des impacts sur le résultat. Dans le quotidien, la GB n'est pas centrale, mais elle l'est beaucoup plus dans la messe mensuelle que je fais avec mes équipes. Je dirais que la GB, dans l'ensemble, fait 40 % de mon pilotage des troupes sur l'année. »

17 : « La gestion budgétaire permet de mettre tout le monde en tension et de coordonner les objectifs de chacun. »

19 : « [La GB] sert principalement à mettre tout le monde en marche, les 75 000 personnes, pour respecter la trajectoire financière. »

21 : « Toute l'activité et toute l'organisation de la société tourne autour de la réalisation du budget mensuel, en tout cas pour la partie chiffre d'affaires. »

24 : « Je suis attiré par cette société parce qu'elle essaie sans cesse d'améliorer sa performance. Moi, je prends cela comme un jeu au sens où il faut toujours essayer de faire mieux. Dans ce jeu-là, j'essaie aussi, en coachant les équipes, d'en tirer le meilleur, pour que les gens se trouvent motivés par ce même jeu, qu'ils jouent avec moi, qu'on joue ensemble pour gagner ce match qui est renouvelé tous les ans, parce qu'on a un operating plan (NDLR : *nom donné au budget*) tous les ans. »

27 : « [La GB] a avant tout un rôle de pilotage, mais à court terme, c'est-à-dire un an, et aussi de structuration des objectifs internes. »

29 : « Il n'y a pas d'autre calendrier, comme ça, mensuel, qui impose des analyses de performance et des réactions. »

Outre la perception diffuse de l'importance de ce rôle par rapport à notre problématique, nous avons également rapidement perçu qu'il s'exerçait sous des formes différentes selon les entités et les niveaux d'analyse et que ces différentes formes renvoyaient à deux grands types d'utilisation des mécanismes de gestion définis par Simons : l'utilisation diagnostique *versus* l'utilisation interactive. Ces deux utilisations doivent en fait être considérées comme les deux extrémités d'un continuum, entre lesquelles il s'agirait, de manière imagée, de déplacer un curseur. Ainsi, nous avons perçu que le rôle de mise sous tension de la GB devait être caractérisé non seulement par son intensité, mais aussi par des expressions différentes correspondant à une utilisation plus ou moins diagnostique *versus* interactive de la GB.

Ce rôle et ses expressions ne figuraient pas explicitement dans notre guide d'entretien, mais nous verrons ultérieurement comment nous avons pu nous appuyer sur nos entretiens pour :

- caractériser son expression plus ou moins diagnostique ou interactive à partir des pratiques budgétaires (cf. chapitre 5)
- apprécier son intensité (cf. chapitre 6).

1.3.2. La précision du rôle de déclinaison stratégique

La GB exerce un rôle de déclinaison de la stratégie lorsqu'il existe des orientations stratégiques à claires (éventuellement issues d'un plan stratégique à moyen terme préalable), que la GB contribue à décliner plus précisément pour l'année à venir. Notre grille d'entretien prévoyait d'interroger les personnes précisément sur l'intensité de ce rôle, en lui affectant une note variant de 1 à 5. Cependant, les commentaires de nos interlocuteurs lorsqu'ils attribuaient une note à ce rôle ainsi que leur description préalable du processus budgétaire et, plus largement, du processus prévisionnel y compris

à moyen terme, nous ont permis de percevoir que ce rôle pouvait recouvrir des réalités très différentes en fonction de l'existence ou pas d'orientations non monétaires dans le cadrage, la négociation et la validation des budgets. Ce constat nous a donc amenée à distinguer dans notre analyse trois types de déclinaison de la stratégie :

- une déclinaison stratégique que nous qualifions de « globale » lorsqu'il existe un cadrage du budget et qu'il comporte, en plus des classiques orientations monétaires, des orientations stratégiques non monétaires (au minimum des « mots d'ordre » qualitatifs, éventuellement complétés d'objectifs non monétaires précis et/ou d'un catalogue d'actions à mettre en œuvre) ; dès lors, les budgets doivent proposer des plans d'action ou projets permettant de les satisfaire. Dans ce cas, la hiérarchie vérifiée par l'intermédiaire de la GB que les plans d'action à court terme proposés par les opérationnels sont bien en ligne avec les orientations stratégiques non monétaires.
- une déclinaison stratégique intermédiaire, que nous qualifions de « monétaire argumentée », lorsqu'il existe un cadrage sur des orientations stratégiques exclusivement monétaires mais dont le budget doit démontrer que leur respect est « garanti » par une réflexion sur des plans d'action ou projets. Il s'agit principalement dans ce cas de s'assurer de la fiabilité des prévisions monétaires (qui doivent en tout état de cause être cohérentes avec la trajectoire financière à moyen terme).
- la déclinaison stratégique la plus limitée, à savoir une déclinaison strictement monétaire. Dans ce cas, la déclinaison stratégique correspond à la simple vérification que les chiffres du budget sont en ligne avec des orientations stratégiques exclusivement monétaires, sans qu'il soit besoin de justifier les chiffres par des plans d'action ou des indicateurs non monétaires (INM).

En distinguant trois modalités d'expression du rôle de déclinaison stratégique, nous sommes en fait proche de la typologie de Goold et Campbell (1987) et de l'analyse de Berland (1999b, 2004) sur les implications pour les rôles de la GB : la déclinaison stratégique globale est à rapprocher de ce que Goold et Campbell appellent la planification stratégique, la déclinaison monétaire argumentée du contrôle stratégique et la déclinaison strictement monétaire, du contrôle financier.

Soulignons que, dans tous les cas, même pour les types global et intermédiaire où des plans d'action sont exigés et peuvent être questionnés, il s'agit bien d'une déclinaison de la stratégie et non pas de l'émergence de la stratégie, ce qui signifie que la hiérarchie ne cherche pas à s'inspirer des propositions budgétaires pour alimenter sa réflexion stratégique à moyen terme.

1.4. La création d'une grille d'analyse des entretiens

« L'utilisation de matrice de présentation, de réduction et d'analyse des données qualitatives collectées sur le terrain permet l'améliorer le degré de fiabilité de la recherche dès lors que la chercheur apporte un soin particulier à décrire les raisons (pourquoi) et les modalités (comment) de construction de ces matrices. La procédure de compilation et d'analyse des données apparaît alors rigoureuse, objective, car non seulement fondée sur quelques pratiques personnelles inaccessibles d'un chercheur, mais sur des pratiques qu'il explicite. » Cet extrait de Drucker-Godard *et al* (2003, p. 279) exprime ce que nous avons eu le sentiment de faire en concevant une grille d'analyse des entretiens suite aux diverses étapes présentées précédemment (comptes-rendus, abstracts, codage des entretiens).

Tableau 48 : Grille d'analyse des entretiens

Rôles, utilisations de la GB	Mise sous tension		Rôles / stratégie		Rôles financiers		Rôles non positivistes		
	Diagnostique	Interactive	Déclinaison	Emergence	Gestion financière	Communication financière	Légitimation externe	Sécurisation interne	Valorisation, création de liens
Par le groupe									
Interne à l'entité									
Autres dispositifs importants de contrôle	Par le groupe								
	En interne								
Relation de la GB avec autres dispositifs									
Satisfaction / GB ; améliorations, obstacles									
Importance relative de la GB	Dans relation avec le groupe								
	En interne								

L'objectif de cette grille d'analyse est de rendre compte de manière synthétique pour chaque entité de la place de la GB (nature et importance de ses apports) au sein du contrôle organisationnel, à deux niveaux d'analyse le cas échéant (interne à l'entité et dans la relation avec le niveau N+1). Elle constitue donc un condensé de la compréhension qualitative de chaque entité à l'égard de notre problématique.

Les deux premières lignes sur les rôles de la GB (par le groupe et en interne à l'entité) sont renseignées en indiquant l'intensité de chaque rôle, qui peut varier de nulle à très forte. Le code couleur suivant a été utilisé pour faciliter la lecture immédiate des niveaux d'intensité :

Nulle à très faible (1 à 1,5)	Assez faible à faible (2 à 2,5)	Moyenne, modérée (3)	Assez forte (3,5)	Forte (4 à 4,5)	Très forte (5)
-------------------------------	---------------------------------	----------------------	-------------------	-----------------	----------------

De plus, en ce qui concerne le rôle de déclinaison stratégique, nous avons entrepris de préciser, outre son intensité, son type : strictement monétaire, monétaire argumentée, globale. On notera également qu'en ce qui concerne la mise sous tension, la grille permet de caractériser son expression, qui renvoie au type dominant d'utilisation de la GB, diagnostique ou interactif. Lorsque le type d'utilisation était hybride, nous l'avons traduit par la fusion des cases diagnostique et interactive.

Cette grille résume donc l'essentiel de chaque entretien sur deux dimensions de notre problématique : les rôles de la GB et l'articulation avec les autres dispositifs, ceci pour les deux niveaux d'analyse. Quant aux pratiques budgétaires, cette grille n'en rend compte qu'indirectement et partiellement, en l'occurrence dans leur implication sur deux rôles : l'expression du rôle de mise sous tension, diagnostique ou interactive, et l'expression du rôle de déclinaison stratégique, globale, monétaire argumentée ou strictement monétaire. Le chapitre 5 montrera plus précisément comment les pratiques budgétaires se combinent dans les différentes expressions de ces deux rôles. Et, de fait, au moment où nous avons conçu cette grille, c'est-à-dire suite aux opérations précédentes de résumé et d'encodage des entretiens, nous étions capable de la renseigner de manière précise sur tous les points, sauf sur les rôles de mise sous tension et de déclinaison stratégique, pour lesquels nous avons besoin de procéder à une analyse préalable des pratiques budgétaires. Nous verrons que cette analyse correspond donc à l'un des objectifs du chapitre 5 sur les pratiques budgétaires. Nous fournissons en annexe 5 un exemple de grille pour un entretien.

2. Le passage du particulier au général

2.1. Une lecture horizontale

L'analyse verticale par entretien nous a permis, d'une part, de nous imprégner en profondeur du « profil » particulier de la GB et du contrôle organisationnel de chaque entité, d'autre part, de commencer à identifier des éléments de réponse à notre problématique et à structurer plus finement nos axes d'analyse. Mais il nous manquait à ce stade une vision horizontale, i.e. inter-entités, sur chacune des dimensions de notre problématique pour être capable de dégager les phénomènes explicatifs récurrents à la perception de l'importance de la GB. C'est pourquoi nous avons entrepris de créer des tableaux récapitulatifs de tous les entretiens pour tous les items permettant de caractériser chacune des trois dimensions de notre problématique (pratiques, rôles, autres dispositifs). Par ailleurs, les pratiques, rôles et autres dispositifs pouvant différer selon le niveau d'analyse, les items devaient être traités en distinguant les deux niveaux d'analyse, en interne à l'entité ou dans la relation avec le niveau N+1. Parfois même, pour certains items, il s'est avéré nécessaire de distinguer pour l'analyse interne deux types d'entités : entités correspondant à des subdivisions de groupe ou d'entreprise (filiales, fonctions, divisions) et entités correspondant à des sièges (de groupe ou d'entreprise

indépendante). Au final, cela représente quatorze items, récapitulés dans le tableau 49, avec les numéros d'annexes où sont joints les différents tableaux par item.

Tableau 49 : Récapitulatif des items d'analyse horizontale

	Items	Dans la relation avec niveau N+1	Interne à l'entité interrogée	
			Subdivision	Siège
Pratiques budgétaires	Cadrage préalable du budget : existence, nature et fermeté	Annexe 7	Annexe 15	
	Contenu du budget et de sa négociation : données monétaires, indicateurs non monétaires, plans d'action	Annexe 8	Annexe 16	
	Niveau de difficulté des objectifs budgétaires	Annexe 9	Annexe 17	
	Incidations monétaires en lien avec budget	Annexe 10	Annexe 18	
	Reporting – suivi des écarts : fréquence, contenu, niveau d'attention	Annexe 11	Annexe 19	
	Re-prévisions : nombre, contenu, horizon, fonction	Annexe 12	Annexe 20	
	Type d'utilisation de la GB : diagnostique à interactive	Annexe 13	Annexe 14	
Rôles de la GB	Implication globale des opérationnels dans la GB : niveau de déclinaison budgétaire, implication des opérationnels par rapport à l'élaboration des budgets, le suivi des écarts, les re-prévisions		Annexe 21	
	Comparaison type d'utilisation de la GB et intensité des rôles stratégiques (déclinaison et émergence)	Annexe 22	Annexe 25	Annexe 28
	Intensité de la mise sous tension	Annexe 23	Annexe 26	
	Intensité des différents rôles de la GB	Annexe 24	Annexe 27	Annexe 29
GB et autres dispositifs	Importance globale de la GB au regard de ses rôles	Annexe 30	Annexe 31	Annexe 32
	Centralité de la GB : importance de la GB par rapport aux autres dispositifs	Annexe 35		
	Autres dispositifs de contrôle : nature, importance, articulation technique avec la GB, concurrence vs renforcement de la GB	Annexe 36		

On constate que la majorité des items détaillés dans ces tableaux sont déjà utilisés pour le codage des entretiens, mais alors que le codage fournit sous forme de *verbatim* la substance et les nuances par item, les tableaux horizontaux par item fournissent une vision à la fois plus analytique et plus synthétique : plus analytique parce que chaque tableau horizontal propose une déclinaison plus fine des items utilisés pour le codage des entretiens, plus synthétique car ces tableaux résument le contenu des *verbatim* et permettent ainsi d'offrir une vision plus globale de tous les entretiens. Ces tableaux récapitulatifs relèvent donc d'une condensation plus marquée et plus approfondie que lors du codage. Ainsi, selon Miles et Huberman (1994-2003, p. 317), « *il faut standardiser les données inter-sites au moyen de codes, schémas d'ensemble et formats récapitulatifs communs à tous les cas et, à l'intérieur d'un cas donné, au moyen de modes identiques de présentation de segments de données codés de façon identique. [...] Schémas d'ensemble, formats récapitulatifs et matrices sont autant d'instruments de condensation de données pour ramener des centaines de pages de texte à des données exploitables, à savoir trois à quatre pages de texte et quelques tableaux ou figures de synthèse.* »

2.2. L'analyse chiffrée des tableaux par item

Nous verrons précisément dans les chapitres suivants comment les tableaux récapitulatifs par item ont été progressivement mobilisés pour alimenter notre analyse, mais nous pouvons d'ores-et-déjà résumer ainsi ce que nous avons recherché à travers eux : ils ont permis d'identifier pour chaque item à la fois les tendances générales et les variations d'une entité à l'autre, et ce, entre autres grâce à des analyses chiffrées. Citons à ce propos Corbin et Strauss (2008, p. 13), qui soulignent l'intérêt pour un chercheur qualitatif d'avoir « *la capacité à reconnaître la diversité autant que la régularité* ».

En effet, notre projet de recherche est de dégager des régularités sur ce qui fonde la perception de l'importance de la GB, sachant que cette importance mais aussi ces facteurs explicatifs peuvent varier d'une entité à l'autre. Par conséquent, pour dégager les facteurs les plus récurrents d'influence sur la perception de l'importance de la GB, il fallait :

- repérer ce qui est relativement constant et ce qui, au contraire, varie le plus selon les entités sur chacun des items au sein des trois dimensions de notre recherche (pratiques, rôles, autres dispositifs de contrôle) ; sur ce point, suite à la phase d'analyse verticale, nous avons déjà des impressions sur quelques items, mais souvent assez imprécises ; nous étions également consciente qu'elles étaient vraisemblablement loin d'être exhaustives ; restait donc à les préciser, les vérifier et les compléter, pour pouvoir disposer d'une vision synthétique et panoramique des données descriptives sur les trente entretiens ;
- essayer d'établir des liens entre des items relevant de dimensions différentes, afin de dégager les mécanismes génériques d'influence sur la perception de l'importance de la GB ; sur ce point, nous disposions également de quelques pistes qualitatives, soit fournies directement par nos interlocuteurs lors des entretiens, soit correspondant à des perceptions intuitives globales ; là aussi, il s'agissait donc de préciser, vérifier, compléter.

Ce travail d'analyse et d'interprétation, plus précis et plus systématique que les pistes qualitatives dont nous disposions à ce stade de notre recherche, a notamment été réalisé à travers des comptages, des calculs de fréquences, moyennes, disparité sur la base des tableaux récapitulatifs par item. En effet, peu de nos interlocuteurs ont été capables de fournir explicitement des pistes d'explication de leur perception de l'importance de la GB. Et même quand ils nous en fournissaient, elles n'étaient souvent pas génériques mais rattachées à des particularités de la gestion budgétaire ou du contrôle organisationnel dans leur entité. Nous avons donc besoin :

- d'élever à des niveaux génériques les explications de la place de la GB fournies par certains de nos interlocuteurs ;
- de rechercher les liens apparaissant entre les trois dimensions de notre analyse en incluant dans notre analyse toutes les entités.

Cette méthodologie hybride d'analyse est proposée par plusieurs auteurs. Ainsi, Savall et Zardet (2004) défendent une approche qualimétrique qui combine les méthodes qualitatives et les méthodes quantitatives : « *L'approche qualimétrique proposée dans cet ouvrage constitue un essai pacificateur consistant à reconnaître que l'essence des informations traitées au cours du processus scientifique d'élaboration des connaissances est simultanément qualitative (s'exprimant par des mots-clés) et quantitative (nombres-clés et traitement mathématique). Dans la modélisation qualimétrique, la forme qualitative permet de restituer la richesse intrinsèque de l'objet complexe étudié en sciences de gestion ou en sciences sociales et d'explicitier clairement le sens profond de la connaissance ainsi produite. La forme quantitative apporte les indicateurs de mesure qui soutiennent le sens, en réduisant la subjectivité, et facilitent les opérations d'agrégation et de comparaison des éléments de l'objet étudié. [...] Tirer des méthodes qualitatives leurs atouts de flexibilité dans le recueil des données, de richesse, de plus grande validité interne, n'empêche pas d'utiliser les méthodes quantitatives pour accroître le degré de validité externe d'une recherche* » (p. 103-104). Savall et Zardet situent également le nombre minimal de cas qualitatifs relativement homogènes autorisant un traitement statistique aux environs de trente, ce qui correspond à notre nombre d'entretiens ; quant à la relative homogénéité de nos entretiens, nous pensons qu'elle est assurée par le fait qu'ils sont semi-structurés, appuyés sur un guide d'entretien.

Royer et Zarlowski (2004, p. 144) soulignent pour leur part que « *si des méthodes qualitatives sont dominantes dans les paradigmes constructiviste et interprétatif, les méthodes quantitatives n'en sont pas exclues. Elles peuvent notamment permettre d'apporter des informations complémentaires* ». Strauss et Corbin (1998), à propos des techniques de recherche qualitative, reconnaissent que « *Méthode qualitative et méthode quantitative [...] se complètent et s'enrichissent l'une l'autre* » (p. 31) « *Une interaction des deux méthodes est nécessaire* » (p. 33). Plus précisément à propos du codage, ils préconisent d'analyser les résultats du codage au moyen d'un traitement statistique. Le codage sert alors de base au traitement statistique de données qualitatives. Miles et Huberman (1994-2003, p. 452) mentionnent aussi que « *le comptage tient une place considérable dans tout jugement qualitatif. Lorsqu'on identifie un thème ou « pattern », on isole quelque chose (a) qui apparaît un certain nombre de fois et (b) qui apparaît régulièrement de façon spécifique. Les estimations sur le « nombre de fois » et sur la régularité reposent sur un comptage* ». Ils voient trois raisons de recourir aux chiffres en recherche qualitative : pour aider à appréhender la situation, pour vérifier une hypothèse et pour assurer l'intégrité de l'analyse en se préservant des biais. Pour notre part, la raison initiale pour laquelle nous avons recouru aux chiffres est la première, car, ainsi que le disent Miles et Huberman (p. 453), « *les chiffres sont plus économiques et manipulables que les mots : on « voit » plus vite et plus facilement la tendance générale des données en examinant leur distribution* ». Mais les analyses chiffrées nous ont aussi ensuite apporté un certain nombre de surprises par rapport à nos impressions initiales et ont nous ont ainsi évité de tomber dans certains biais d'interprétation.

Précisons toutefois que Dambrin (2005) met également en garde contre les codages successifs et les computations à partir des résultats issus des codages, pratiques qui risquent plus de complexifier l'objet d'étude que de contribuer à sa compréhension. Miles et Huberman (1994-2003, p. 111), quant à eux, insistent sur le fait que « *si les mots sont plus difficiles à manier que les chiffres, ils parlent plus que les seuls chiffres et qu'on devrait s'attacher à les conserver tout au long de l'analyse [...] En se concentrant uniquement sur des chiffres, notre attention passe de la substance à l'arithmétique* ». C'est la raison pour laquelle, dans la phase d'analyse et d'interprétation, nous avons réalisé en permanence des allers-retours entre les entretiens, notamment en nous appuyant sur le codage sous N°Vivo, les tableaux récapitulatifs par item et des tableaux de synthèse chiffrés. L'utilisation, dans la suite de ce document et dans ses annexes, de *verbatim* en complément de tableaux chiffrés en est d'ailleurs l'expression. Ce retour fréquent aux mots dans leur contexte nous a d'ailleurs souvent amenée à nuancer, compléter ou modifier nos premières analyses. Le souci de rigueur d'analyse, fidélité aux données et cohérence d'interprétation a guidé notre recherche de bout en bout.

3. L'interprétation des données

La collecte, l'analyse et l'interprétation sont des activités concomitantes dans les recherches qualitatives (Corbin et Strauss 2008 ; Eisenhardt, 1989 ; Miles et Huberman 1994-2003 ; Usunier *et al*, 1993). La grille d'analyse d'entretien est une illustration de cette interprétation primitive qui a été souvent guidée par notre intuition. Dans le cas des méthodes qualitatives, l'intuition du chercheur prend une place fondamentale puisque le processus d'analyse des données repose davantage sur son jugement et sur son expérience que sur les calculs statistiques (Eisenhardt, 1989). De plus, les capacités du chercheur qualitatif à analyser et à interpréter les données dépendent largement de sa sensibilité théorique : « *La recherche qualitative est beaucoup de choses, mais ce n'est pas un processus qui peut être codifié de manière rigide. Ce qui est nécessaire, par-dessus tout, c'est un sens intuitif de ce qui est sous-jacent dans les données ; croire en soi et dans le processus de recherche ; et la capacité à rester tout à la fois créatif, flexible et au plus près des données.* » (Corbin et Strauss, 2008, p. 16). Après une phase marquée par un grand nombre d'interprétations partielles et décousues, nous avons effectivement trouvé, à un moment donné, un fil directeur qui donnait une cohérence interne aux données recueillies.

Miles et Huberman (1994-2003) proposent différentes méthodes pour interpréter les données. Nous en avons utilisé plusieurs à différents moments de l'analyse :

- *Repérer les schémas (patterns), les thèmes* : rédiger les comptes-rendus et abstracts d'entretiens, coder les entretiens, concevoir la grille d'analyse des entretiens, réaliser les tableaux récapitulatifs par item sont autant de moyens qui nous ont été utiles pour faire émerger les thèmes des discours

et repérer les schémas. Le biais du chercheur peut être important dans cette interprétation et le danger est d'appliquer ses propres schémas de pensée aux données. En soumettant certaines données à des analyses quantitatives, nous avons pu corroborer nos interprétations intuitives.

- *Rechercher la plausibilité* : il s'agit de faire appel à son intuition pour voir ce qui cadre bien. « *L'histoire de la science offre de multiples exemples d'une perception globale intuitive qui, après de laborieuses vérifications, se révèle juste* » (Miles et Huberman, 1994-2003, p. 440). Le contraire est sans doute également vrai. Cette recherche de plausibilité est une méthode qui doit être étayée par d'autres tactiques d'élaboration et de vérification.
- *Regrouper* : c'est ce que nous avons souvent pratiqué dans l'élaboration de la grille d'analyse et des tableaux récapitulatifs par item. La condensation des données n'est pas qu'une simple réduction, c'est également un regroupement de concepts.
- *Compter* : ainsi que nous l'avons évoqué précédemment, le recours à des analyses chiffrées nous a permis de vérifier des impressions ayant émergé lors du codage et de l'élaboration des tableaux récapitulatifs, mais aussi de dégager de nouveaux constats.
- *Etablir des contrastes et des comparaisons* : nous avons principalement comparé les données ainsi que les résultats chiffrés de la GB en interne aux entités avec ceux de la GB dans la relation au groupe ; il nous est aussi arrivé de réaliser des comparaisons entre entités de taille différente.
- *Repérer les relations entre des variables* : cette technique d'interprétation est particulièrement importante au regard de notre problématique qui vise à repérer des régularités, ou mécanismes génériques, sur ce qui, dans les interrelations entre pratiques budgétaires, rôles de la GB et autres dispositifs de contrôle, influence la perception de l'importance de la GB dans le contrôle organisationnel. Notre problématique, à travers les concepts d'interrelations et d'influence, renvoie donc explicitement à la mise en relation de variables, ainsi que l'exprime le schéma de notre cadre conceptuel (cf. conclusion de la partie 1). Pour autant, sur chacune de ces trois dimensions, qu'il était de plus nécessaire de moduler par le niveau hiérarchique d'utilisation de la GB, la diversité des données et des trente entretiens était telle que toute la difficulté consistait à repérer des relations entre des caractéristiques appartenant à des dimensions différentes.
- *Atteindre une cohérence théorique* : « *L'étape suivante, délicate, consiste à passer des métaphores et relations aux éléments conceptuels, et de là aux théories. C'est-à-dire qu'il faut relier les résultats de l'étude aux propositions générales* » (Miles et Huberman, 1994-2003, p. 469). Trouver un analogue conceptuel confère, en effet, une plausibilité plus grande aux résultats de la recherche. Dans notre cas, nous avons cherché à voir comment nos résultats pouvaient être lus à travers une conception holistique du contrôle organisationnel et ce qu'ils pouvaient apporter à la

lecture des rôles de la GB en y intégrant l'articulation avec d'autres dispositifs du contrôle organisationnel.

Conclusion de la section 3

Le fait que nos trente entretiens aient été réalisés dans des contextes très différents et qu'ils couvrent un grand nombre d'items a créé une grande richesse, mais aussi une complexité de lecture et de décodage des données. Nous avons donc eu besoin de multiplier les procédés de condensation des données. Schématiquement, nous avons eu recours à deux grands types de procédés de condensation : d'une part, verticaux (i.e. par entretien) et qualitatifs, d'autre part horizontaux (par item tous entretiens confondus) et pour une part quantitatifs.

L'analyse verticale des entretiens a consisté en la rédaction de comptes-rendus puis d'abstracts par entretien, l'encodage de chaque entretien avec le logiciel N'Vivo et, enfin, la conception d'une grille d'analyse renseignée pour chaque entretien, mais à des étapes différentes de notre recherche selon les aspects.

La grille d'analyse constitue un premier tournant de notre analyse, car elle augure déjà, en la formalisant, de la première pierre de nos résultats, à savoir l'intérêt particulier à l'égard de notre problématique de deux rôles de la GB : la mise sous tension et la déclinaison stratégique. Ces deux rôles ont en effet ceci de particulier qu'ils nous ont rapidement semblé être impliqués dans toutes les dimensions de notre problématique : ils présentent des modalités différentes d'expression en fonction des pratiques budgétaires, leur intensité dépend de ces modalités d'expression et ils sont fortement concernés par l'articulation avec les autres dispositifs de contrôle organisationnel.

Rajoutons que la mise en lumière des différentes modalités d'expression de ces deux rôles (en lien avec les pratiques budgétaires) constitue déjà en elle-même un apport de notre recherche, et tout particulièrement pour le rôle de mise sous tension. En effet, nos premières analyses ont fait émerger la possible influence du type d'utilisation de la GB, diagnostique ou interactive, sur le rôle de mise sous tension, alors que Simons considère que le type d'utilisation de la GB est en lien avec les rôles stratégiques, de déclinaison ou d'émergence de la stratégie.

En fait, au premier stade d'analyse, verticale, le caractère central des rôles de mise sous tension et de déclinaison stratégique ne correspondait encore qu'à des impressions diffuses qu'il s'agirait de confirmer dans la deuxième phase d'analyse, horizontale.

Cette phase d'analyse horizontale a principalement consisté en deux procédés de condensation : tout d'abord la création de tableaux récapitulatifs et qualitatifs par item, puis des comptages et analyses

quantitatives de tendances et de diversité sur la base des tableaux récapitulatifs, analyses venant, pour certaines, compléter et préciser des pistes fournies par quelques-uns de nos interlocuteurs et des interprétations plus intuitives de notre part.

Les quatorze items et tableaux récapitulatifs correspondants permettent de caractériser les données pour les trente entretiens, pour différents qu'ils soient, chacun pris séparément. Certains items comportent eux-mêmes plusieurs sous-items. Les tableaux récapitulatifs offrent donc une vision transversale et qualitative sur nos trente entretiens. Soulignons également qu'ils font apparaître une plus ou moins grande diversité selon les items.

Avec la deuxième phase d'analyse horizontale, plus chiffrée, nous nous sommes attachée, d'une part, aux tendances générales et niveaux de diversité se dégageant des tableaux récapitulatifs et, d'autre part, à la recherche de liens entre les tableaux relevant de dimensions différentes de notre problématique. Les régularités que nous recherchons portent en effet sur les liens entre les trois grandes dimensions de notre problématique (elles-mêmes modulées par le niveau hiérarchique d'utilisation) et, si nos interlocuteurs ont pu nous mettre sur la piste de quelques-uns, ils n'étaient pas tous en possibilité de le faire, ni pour tous les liens. Une approche quantitative peut de prime abord paraître à la fois surprenante dans le cadre d'une étude réalisée sous forme d'entretiens et peu pertinente avec un échantillon de trente entreprises. Nous avons expliqué ce qui a motivé le recours à une analyse en partie quantitative compte-tenu de notre problématique et nous faisons en cela écho aux préconisations de plusieurs auteurs (Miles et Huberman, 1994-2003 ; Savall et Zardet, 2004 ; Strauss et Corbin, 1998). Et, en ce qui concerne la taille de notre échantillon, soulignons qu'elle nous semble suffisante à l'égard de l'ambition de notre présente recherche qui, conformément à une démarche abductive, est seulement de dégager des conjectures et propositions, qu'il serait ensuite nécessaire de tester et vérifier auprès d'un échantillon plus important.

Conclusion du chapitre 4

Nous avons dans ce chapitre présenté notre positionnement épistémologique puis les méthodes de recherche employées pour notre étude empirique.

Nous avons adopté une posture hybride : à la fois positiviste, car nous cherchons à expliquer la place de la GB par la mise au jour de régularités dans ses interrelations au sein du contrôle organisationnel, et interprétativiste, car notre étude repose majoritairement non pas sur des faits, mais sur la perception que des acteurs du processus budgétaire ont de la GB et des autres dispositifs de contrôle.

Par ailleurs, nous nous inscrivons dans une démarche abductive de recherche, qui vise à fournir des conjectures et propositions demandant à être ensuite testées et vérifiées,

Notre étude empirique repose sur trente entretiens, réalisés dans trente entreprises de taille et d'activité très diverses ; en effet, notre projet visant à dégager des régularités, celles-ci doivent pouvoir être observées quelle que soit l'entreprise, à l'instar de l'utilisation de la GB. Au regard du nombre élevé d'éléments que nous étudions et leurs différentes expressions possibles, chaque entretien correspond à un cas de figure très particulier.

Les personnes interrogées sont toutes fortement impliquées dans le processus budgétaire, ce qui leur en donne une bonne connaissance ; vingt-sept d'entre elles sont des directeurs financiers ou du contrôle de gestion, qui sont au cœur de ce processus et en relation avec tous ses acteurs.

Pour analyser les données, nous avons suivi la méthode recommandée par Miles et Huberman (1994-2003). Nous avons procédé à une condensation des données selon une double logique d'analyse: verticale (i.e. par entretien) et horizontale (i.e. inter-entretiens). L'analyse verticale a consisté à rédiger des comptes-rendus et des abstracts d'entretien, puis à encoder les entretiens au moyen du logiciel N'Vivo, selon un plan de codes élaboré à partir de la théorie et enrichi de thèmes émanant du terrain. Cette analyse a abouti à la conception d'une grille d'analyse des entretiens, qui constitue déjà en elle-même un premier résultat en ce qu'elle met en lumière deux rôles de la GB très concernés par notre problématique : la mise sous tension et la déclinaison de la stratégie. Quant à l'analyse horizontale, elle s'est principalement composée de deux phases : une première phase d'élaboration tableaux récapitulatifs des données descriptives sur les trois dimensions de notre problématique (pratiques budgétaires, rôles de la GB, articulation de la GB avec d'autres dispositifs de contrôle), et une deuxième phase d'analyse quantitative des tableaux récapitulatifs, pour faire apparaître des liens entre des items relevant de dimensions différentes de notre problématique. L'analyse chiffrée des tableaux récapitulatifs a pu parfois s'appuyer sur et venir vérifier quelques pistes qualitatives issues, soit de nos perceptions intuitives globales, soit directement des propos de nos interlocuteurs. Cette analyse chiffrée a aussi permis de faire émerger des constats non pressentis avant elle.

CHAPITRE 5. LES PRATIQUES BUDGETAIRES OBSERVEES

Les recherches sur les relations entre les pratiques et les rôles budgétaires ne semblent pas totalement convergentes (cf. chapitre 2). En outre, nos premières impressions lors de notre appropriation des entretiens (cf. chapitre 4) nous ont suggéré quelques pistes nouvelles d'analyse des implications des pratiques sur les rôles de la GB. Plus précisément, certaines caractéristiques des processus budgétaires paraissent susceptibles de se traduire pour deux rôles, la mise sous tension et la déclinaison de la stratégie, par diverses modalités d'expression, susceptibles d'en influencer l'intensité. Notre difficulté à l'égard des rôles de mise sous tension et de déclinaison de la stratégie est que nos interlocuteurs, ne connaissant pas les concepts permettant d'en qualifier les modalités d'expression, n'ont pas pu se prononcer explicitement dessus. Nous avons en conséquence besoin d'analyser les pratiques pour qualifier les modalités d'expression de ces deux rôles. Ce chapitre a notamment comme objectif de caractériser nos entretiens à l'égard de ces modalités d'expression, afin de permettre de vérifier ultérieurement (en chapitre 6) nos intuitions premières.

Par ailleurs, notre projet de recherche prévoit d'explorer l'influence sur la perception de l'importance de la GB, d'une part, du niveau d'analyse (dans la relation avec le groupe *versus* en interne à l'entité), d'autre part, de l'articulation de la GB, à travers les pratiques, avec d'autres dispositifs de contrôle. La littérature fournissant très peu de connaissances précises sur ces questions et en l'absence d'impressions primitives de notre part dessus, nous avons également procédé à une analyse plus systématique et quantitative des pratiques, sous forme de recherche de tendances et d'hétérogénéité. Elles permettront de regarder ultérieurement (aux chapitres 6 et 7) si la diversité ou au contraire l'homogénéité de certaines pratiques rencontrent des constats sur les rôles de la GB ou sur l'articulation de la GB avec d'autres dispositifs.

Notre propos dans ce chapitre est donc de décrire l'éventail des pratiques budgétaires en étant guidée par leurs impacts potentiels sur, d'une part, les rôles de la GB, d'autre part, l'articulation de la GB avec d'autres dispositifs. Cette démarche correspond à ce que Corbin et Strauss (2008, p54) expriment ainsi : « *La description constitue la base d'interprétations plus abstraites des données et du développement de théorie. [...] Bien que, clairement, la description ne soit pas la théorie, la description est à la base de la théorie* ». Ce chapitre n'apporte pas encore d'éléments directs de réponse à notre problématique mais des constats exploitables dans la suite de notre recherche : au chapitre 6 pour les rôles de la GB et au chapitre 7 pour l'articulation de la GB avec d'autres dispositifs de contrôle.

Nous présentons en première section ce qui a fondé nos choix quant aux dimensions retenues pour caractériser les pratiques budgétaires. Puis nous décrivons de manière détaillée l'éventail des pratiques budgétaires observées, en ce qui concerne la relation au groupe dans la section 2, et en interne aux entités interrogées dans la section 3. Dans ces deux sections, nous ne présentons que les résultats de nos analyses chiffrées et fournissons en annexes les tableaux dont ils sont issus ainsi que des *verbatim* permettant de les illustrer. Nous avons choisi de ne pas insérer les *verbatim* dans le corps de ce document afin de ne pas l'alourdir. Pour finir, la section 4 fournit une synthèse des pratiques observées, en termes de tendances générales ainsi que de diversité, présente aussi leurs principales différences entre les deux niveaux d'analyse et identifie des conséquences probables des pratiques sur certains rôles de la GB et sur l'articulation avec les autres dispositifs de contrôle.

Section 1. Nos choix de caractérisation des pratiques budgétaires

Notre revue de la littérature a permis d'établir une première liste de rôles, que nous avons ensuite modifiée sur la base de nos premières impressions (cf. chapitre 4, section 3, § 1.3.). Pour faciliter la compréhension de ce qui suit, nous résumons dans le tableau 50 notre liste finale de rôles potentiels de la GB, sur laquelle nous reviendrons plus en détail au chapitre 6.

Tableau 50 : Liste finale des rôles potentiels de la GB

Intitulé du rôle	Description du rôle
Déclinaison de la stratégie, 3 modalités :	Fixation d'objectifs budgétaires en lien avec des orientations stratégiques à moyen terme, plus ou moins explicitement énoncées
- <i>strictement monétaire</i>	- <i>objectifs budgétaires uniquement monétaires et sans prise en compte de leurs conditions opérationnelles de réalisation</i>
- <i>monétaire argumentée</i>	- <i>objectifs budgétaires monétaires dont la pertinence et fiabilité sont argumentées par des considérations opérationnelles</i>
- <i>globale</i>	- <i>objectifs à la fois monétaires et non monétaires, traduisant des orientations stratégiques monétaires et non monétaires</i>
Emergence de la stratégie	Alimentation de la réflexion stratégique à moyen terme
Mise sous tension	Incitation des opérationnels à optimiser leur performance à court terme
Gestion financière interne	Utilisation des prévisions financières de la GB pour prendre des décisions de gestion financière
Communication financière externe	Utilisation des prévisions financières de la GB pour communiquer avec les parties prenantes
Sécurisation interne	La gestion budgétaire constitue un repère rassurant pour les opérationnels
Valorisation, création de liens	Les échanges entre personnes suscitées par la GB sont source de valorisation et/ou création de liens et, par voie de conséquence, de motivation
Légitimation externe	La gestion budgétaire, considérée comme une norme de bonne gestion, est pratiquée principalement pour répondre aux attentes de partenaires externes

Rappelons que le rôle de mise sous tension ne faisait pas partie de notre liste initiale établie à l'issue de la revue de littérature et reprise dans notre guide d'entretien ; ce sont les premières analyses de nos

entretiens qui nous ont amenée à le mettre en évidence. De même, nous avons décidé de distinguer trois modalités d'expression du rôle de déclinaison de la stratégie.

Soulignons également que, ces deux rôles étant rapidement apparus comme centraux à l'égard de notre problématique, ce sont eux qui ont le plus guidé nos choix de caractérisation des pratiques. De même, nous avons rapidement perçu que, parmi les dispositifs de contrôle autres que la GB, deux d'entre eux semblaient plus particulièrement concernés par les conséquences des pratiques budgétaires sur l'articulation de la GB avec eux. Il s'agit, d'une part, des dispositifs de pilotage opérationnel tels que les tableaux de bord, *balanced scorecards*, dispositifs de gestion de projet, dispositifs de gestion de la qualité ou satisfaction clients, et, d'autre part, des dispositifs de gestion des ressources humaines.

Par ailleurs, la revue de littérature sur les pratiques a permis de mettre en évidence des interrogations :

- sur le lien entre le type d'utilisation de la GB et, d'une part, les rôles de la GB à l'égard de la stratégie, d'autre part, le niveau de difficulté des objectifs ; ces interrogations allant de le même sens que nos intuitions par rapport à notre terrain, nous tenons ainsi particulièrement à confronter à notre terrain ;
- sur la très faible influence des pratiques sur la communication financière et notamment l'absence de liens entre ce dernier rôle et les re-prévisions et révisions

1. Dimensions et items retenus

Nous avons établi une liste d'items permettant de caractériser les pratiques, principalement à partir de Sponem (2004) et de la caractérisation par Simons de ses deux types d'utilisation (cf. tableau 20, chapitre 2, section 1). Avant de la présenter, signalons que l'examen de notre guide d'entretien (cf. annexe 2) montre que nous avons parfois cherché à aborder les pratiques sous des angles différents de ceux de Sponem. Cela s'explique par le fait que notre objectif n'est pas, contrairement à Sponem, d'établir une typologie des pratiques budgétaires. Pour notre problématique, ce sont les rôles de la GB et l'influence des pratiques sur eux qui sont pertinents. Par ailleurs, Sponem s'intéresse uniquement aux pratiques budgétaires internes aux entités opérationnelles, alors que nous souhaitons également analyser les pratiques budgétaires dans la relation des entités au groupe-siège. Enfin, notre démarche sous forme d'entretiens et non pas de questionnaires nous offrant une approche plus contextualisée et qualitative des situations, nous avons pu obtenir directement de nos interlocuteurs des indices sur les liens entre les pratiques et les rôles budgétaires ainsi que l'articulation avec les autres dispositifs. Nous avons construit les dimensions et items d'analyse des pratiques spécifiquement pour mettre en évidence leur influence sur les rôles et l'articulation de la GB avec les autres dispositifs de contrôle.

Au final, nous avons ainsi tiré huit dimensions de caractérisation des pratiques. Leurs intitulés généraux ont déjà été mentionnés dans le tableau 47 (cf. chapitre 4, section 3, § 2.2). Nous avons établi pour chacune des tableaux récapitulatifs de nos entretiens (fournis dans les annexes 7 à 21). Le tableau 51 détaille leurs items et les compare à la caractérisation des pratiques par Sponem (2004).

Tableau 51 : Notre caractérisation des pratiques, comparée à celle de Sponem (2004)

Dimensions	Items	Correspondance avec Sponem (2004)
Cadrage du budget	Existence d'un cadrage à moyen terme (PMT ou autre)	(Type de négociation)
	Contenu du cadrage à MT	
	Fermeté du cadrage à MT	(Type de négociation)
	Existence d'un cadrage spécifique au budget	(Participation des opérationnels : pouvoir de décision sur les objectifs)
	Contenu du cadrage spécifique	Type de négociation
	Fermeté du cadrage spécifique	(Participation des opérationnels : pouvoir de décision sur les objectifs)
Contenu et argumentation des budgets	Nature des données monétaires budgétées	Type de négociation
	Existence et nature de données non monétaires	Type de négociation
	Existence et nature des discussions orales	Niveau de détail
	Durée et objet de la négociation	Participation des opérationnels (pouvoir de décision sur objectifs)
Niveau de difficulté des objectifs	Niveau d'atteinte des objectifs	Difficulté des objectifs
	Existence de slack	Difficulté des objectifs
Incitations sur des critères budgétaires	Sur budget du périmètre de responsabilité : managers concernés et importance	Rémunération budgétaire
	Autres critères de calcul : nature et importance	
Suivi des écarts	Fréquence du calcul d'écarts	Suivi des écarts
	Contenu	(Niveau de détail)
	Utilisation, interaction suscitée	Suivi des écarts + Implication de la direction
Re-prévisions	Fréquence	Re-prévisions
	Participation des opérationnels à leur élaboration	
	Contenu, horizon, niveau de détail	
	Fonction et niveau d'ambition	(Révisions)
Implication des opérationnels dans la GB (<i>uniquement en interne, pas dans relation avec niveau N+1</i>)	Niveau de déclinaison du budget entité	Niveau de détail
	Participation des opérationnels à l'élaboration des budgets	Participation des opérationnels (élaboration des budgets)
	Implication des opérationnels par rapport au suivi budgétaire	Suivi des écarts + Implication de la direction
	Participation et implication des opérationnels dans les reprévisions	
Type d'utilisation (interactive vs diagnostique)	Incitation des managers sur respect de leur budget propre	Rémunération budgétaire
	Incitation des managers sur budget niveau N+1	
	Délégation d'action	Suivi des écarts
	Questions sur écarts en l'absence de dérives	Implication de la direction
	Questions sur écarts par hiérarchie vs contrôleurs	Implication de la direction
	Fonction des re-prévisions / budget initial	(Révisions)
	Objet de l'arbitrage final sur budget	Type de négociation
	Intensité des questions sur écarts	Implication de la direction
Plans d'action, projets discutés lors de négociation du budget	Type de négociation	

L'annexe 6 fournit également une correspondance, mais en sens inverse, entre les dimensions de caractérisation de Sponem et les nôtres, sur la base des items dégagés de la revue de littérature (cf. chapitre 2, section 2, §3) ; cette annexe explique aussi et argumente de manière détaillée les différences d'approche entre Sponem et nous.

On constate dans le tableau 51 que nous analysons plus finement que Sponem trois aspects des pratiques : le cadrage éventuel du budget par des orientations à moyen terme, les critères de rémunération autres que le respect du budget sur le périmètre de responsabilité, l'élaboration et la fonction des re-prévisions.

Faisons également observer que les deux dernières dimensions, l'implication des opérationnels par rapport à la GB et le type d'utilisation, sont constituées d'items partiellement repris d'autres dimensions. Nous reviendrons sur nos choix de caractérisation du type d'utilisation. Quant à l'implication des opérationnels dans la GB, nous avons choisi d'en faire une dimension à part entière car nous considérons qu'elle correspond à un indice de centralité de la GB en interne aux entités.

Il est particulièrement intéressant également de nous appuyer sur les deux tableaux de correspondance entre nos choix de caractérisation des pratiques et ceux de Sponem (tableau 51 ci-dessus et annexe 6) pour tenter d'en dégager les dimensions qui sont les plus susceptibles d'influencer les rôles. Rappelons en effet que le chapitre 2 a permis de mettre en lumière l'importance plus particulière de cinq dimensions de Sponem sur tous les rôles et/ou leurs inconvénients associés : la participation des opérationnels, le caractère opérationnel de la négociation, l'implication de la direction, l'attention portée au suivi des écarts, la difficulté des objectifs. Sponem montrait également l'importance de l'évaluation et de la rémunération budgétaire sur les rôles managériaux. Les différences d'approche entre Sponem et nous rendent l'analyse assez difficile et approximative, mais il ressort cependant :

- une correspondance partielle entre ce que nous appelons contenu et argumentation du budget et ce que Sponem appelle type de négociation ;
- une assez forte correspondance entre ce que Sponem et nous-même appelons difficulté des objectifs ;
- une concentration dans deux de nos dimensions, l'implication des opérationnels et le type d'utilisation, de quatre des dimensions très influentes sur les rôles d'après Sponem ;
- une acception du suivi des écarts plus large pour notre part que celle de Sponem, car englobant aussi une partie de ce qu'il appelle implication de la direction.

Par ailleurs, nous envisageons que la faible influence selon Sponem des re-prévisions soit peut-être due à l'analyse peu détaillée qu'il en fait et c'est pourquoi nous associons à cette dimension un plus grand nombre d'items.

Les paragraphes qui suivent expliquent plus précisément comment la recherche de l'influence des pratiques sur les rôles de la GB et son articulation avec les autres dispositifs de contrôle nous ont guidée dans la caractérisation des pratiques.

2. Items conditionnant les rôles stratégiques

Les rôles stratégiques potentiels de la GB sont au nombre de deux : la déclinaison de la stratégie et l'émergence de la stratégie. Par ailleurs, nous proposons de considérer que le rôle de déclinaison peut prendre trois modalités différentes : strictement monétaire, monétaire argumentée, globale (cf. chapitre 4, section 3, §1.3.2). Nous présentons ici les caractéristiques des pratiques budgétaires qui nous semblent les plus susceptibles d'influencer ces rôles.

Pour apprécier les possibilités pour la GB de décliner la stratégie, nous tiendrons compte de l'existence ou pas d'un cadrage budgétaire (communication par la hiérarchie d'objectifs préalablement à l'élaboration des budgets) et, si oui, de son horizon (spécifique à l'exercice budgétaire ou provenant explicitement d'orientations à plus d'un an) ; en effet, bien que la hiérarchie puisse avoir des objectifs et des orientations stratégiques et poursuivre leur atteinte à travers le budget sans les annoncer explicitement préalablement au budget, nous considérons que la déclinaison de la stratégie est cependant renforcée par l'existence d'un cadrage formel, et encore plus s'il renvoie à des orientations à plus d'un an. Par ailleurs, nous considérons que la fermeté du cadrage budgétaire constitue un indice d'intensité de la déclinaison stratégique.

En outre, pour caractériser les trois modalités d'expression du rôle de déclinaison stratégique, nous proposons d'analyser les pratiques à l'égard de trois items :

- l'existence ou pas d'objectifs ou d'orientations non monétaires dans le cadrage budgétaire : cet item conditionne la possibilité pour la GB de jouer un rôle de déclinaison globale de la stratégie, c'est-à-dire ne portant pas que sur des aspects monétaires, mais également plus qualitatifs ;
- l'existence de données non monétaires dans les propositions budgétaires et leur prise en compte lors des négociations budgétaires : en effet, en l'absence d'éléments non monétaires de cadrage, la déclinaison par la GB de la stratégie ne peut porter que sur des objectifs monétaires ; pour autant, la hiérarchie, tout en cherchant à fixer des objectifs strictement monétaires, peut chercher à en sonder la vraisemblance et/ou l'ambition en demandant leur argumentation par des données non monétaires (plans d'action, projets, indicateurs non monétaires) que ce soit par écrit, dans les propositions budgétaires, et/ou lors de discussions de négociation de ces propositions ; cette dimension conditionne ainsi la possibilité pour la GB de jouer un rôle de déclinaison stratégique monétaire argumentée ;

- les critères budgétaires pris en compte dans le calcul des rémunérations variables : les critères de calcul de rémunérations variables traduisent en effet ce sur quoi les responsables budgétaires sont principalement responsabilisés et la part de critères non monétaires constitue donc un indice sur le type de déclinaison stratégique.

Quant au rôle d'émergence de la stratégie, il renvoie *a priori* aux items suivants :

- l'absence de cadrage budgétaire, ou l'existence d'un cadrage souple ou uniquement monétaire ; en effet, bien que le rôle de déclinaison stratégique ne soit pas incompatible avec celui d'émergence stratégique, encore faut-il que le rôle de déclinaison stratégique ne contraigne pas trop les opérationnels sur les plans d'action qu'ils vont mettre en œuvre pour atteindre les objectifs monétaires;
- la demande de la part de la hiérarchie à l'égard des opérationnels de présenter les plans d'action ou projets qui sous-tendent leurs propositions monétaires ;
- l'intérêt porté par la hiérarchie en cours d'année, à l'occasion du suivi budgétaire, aux explications non monétaires fournies par les opérationnels sur leurs réalisations.

3. Critères de caractérisation du type d'utilisation, diagnostique ou interactive, de la GB

Nous précisons ici nos critères de caractérisation des deux types d'utilisation en soulignant et en argumentant nos points de différence à cet égard avec Simons.

3.1. Conception binaire versus bipolaire des utilisations de la GB

Rappelons que Simons (1987, 1990, 1991, 1995) envisage que certains systèmes de contrôle puissent être utilisés de deux manières différentes, mais exclusives l'une de l'autre : soit diagnostique, soit interactive. Dans son ouvrage de 1995 (pages 119 à 121), il mentionne cependant le cas particulier de la GB (*profit planning*), pour laquelle il a une conception moins binaire et préconise une utilisation à la fois diagnostique et interactive, afin de concilier, d'une part, la nécessité de garantir un profit suffisant pour satisfaire les actionnaires⁹² et, d'autre part, l'incertitude sur le niveau de résultat que les initiatives encouragées par une utilisation interactive peuvent amener. Il préconise ainsi, pour une utilisation interactive de la GB, que la direction ajoute une marge de sécurité pour faire face aux éventualités (*contingency buffer, contingency fund*) au niveau de difficulté des objectifs qui seraient fixés dans le cadre d'une utilisation diagnostique (notion de « *slack inversé* », développé au chapitre 2). Ainsi, dans un premier temps, les opérationnels sont responsabilisés sur un niveau d'objectifs supérieur à celui réellement nécessaire pour satisfaire les actionnaires et autres parties prenantes ;

⁹² et autres acteurs économiques concernés le cas échéant

cette marge de sécurité permet à la direction d'utiliser la GB de manière interactive, c'est-à-dire d'encourager les opérationnels, à travers une intensité de dialogue, à la prise de risque dans les plans d'action envisagés pour répondre aux aléas et incertitudes stratégiques ; la fréquence des ré-estimations de profit fournies par les opérationnels eux-mêmes permet de réajuster au coup par coup les objectifs de profit, qui viennent de fait se substituer aux objectifs initiaux ; il s'agit donc plus de révisions que de reprévisions budgétaires. Un niveau suffisant d'ambition de ces révisions *bottom-up* est garanti par l'intensité des questions sur les plans d'action et hypothèses qui les sous-tendent et par le fait que l'évaluation de performance n'est pas liée à l'atteinte des objectifs initiaux mais à l'appréciation subjective des efforts et initiatives des opérationnels pour les atteindre (Simons, 1995, p 120-121). Le fait que Simons parle pour cette pratique d'une utilisation à la fois diagnostique et interactive nous donne cependant à penser qu'un niveau de performance inférieur à celui attendu par les actionnaires s'opposerait à toute prime.

En outre, on a souligné au chapitre 2 que la typologie de Sponem (2004) montre que l'implication de la direction et la participation des salariés, caractéristiques selon Simons d'une utilisation interactive, sont fréquemment combinées avec une évaluation-rémunération sur des critères budgétaires, antinomique selon Simons avec une utilisation interactive. Ces résultats sont convergents avec l'analyse de Van der Stede (2001). Ces deux travaux vont par conséquent à l'encontre d'une conception totalement binaire des deux types d'utilisation tels que Simons les caractérise.

Bisbe *et al* (2007) sont en revanche partisans d'une approche totalement binaire du type d'utilisation des systèmes de contrôle. Dans un travail sur la validité des définitions de construits comptables, ils prennent comme exemple les systèmes de contrôle interactif, qu'ils considèrent comme obligatoirement composés des cinq dimensions suivantes : 1) une utilisation intensive par le top management ; 2) une utilisation intensive par les responsables opérationnels ; 3) le caractère continu et systématique des remises en question et débats lors de faces-à-faces entre le top management et les opérationnels ; 4) une focalisation des questions et débats sur les incertitudes stratégiques ; 5) une implication non invasive de la direction, mais juste facilitante et inspirante. Pour ces auteurs, un système de contrôle ne peut être qualifié d'interactif que s'il présente ces cinq caractéristiques. Soulignons toutefois qu'ils s'intéressent aux systèmes de contrôle interactif de manière générale, à titre d'exemple de construit, ce qui n'a pas lieu de les amener à s'interroger sur l'éventuelle spécificité d'application de ce construit à la GB.

Pour notre part, l'analyse de nos entretiens nous a amenée à rejeter une conception binaire de l'utilisation de la GB, car, comme nous le verrons, rares sont les entretiens où nous avons décelé une utilisation purement diagnostique et encore plus rares ceux où nous avons constaté une utilisation purement interactive. Nous voyons donc le type d'utilisation de la GB comme un construit bipolaire,

pour lequel les deux utilisations « pures » ne constituent que les extrémités d'un continuum entre lesquelles les utilisations constatées peuvent être positionnées un peu comme à l'aide d'un curseur : totalement diagnostique, plutôt diagnostique, hybride, plutôt interactive, totalement interactive.

3.2. Les implications des types d'utilisation de la GB en termes de rôles

Nous souhaitons approfondir deux items permettant de caractériser le type d'utilisation selon Simons (cf. chapitre 2, section 1, § 2) : le niveau de difficulté des objectifs et le lien avec la stratégie des objectifs ou informations échangées lors du processus budgétaire. En effet, ils renvoient aux rôles dont nous pressentons l'importance particulière pour notre problématique : les rôles de la GB à l'égard de la stratégie et le rôle de mise sous tension.

Nous avons vu au chapitre 2 que notre interprétation des résultats des enquêtes de Sponem (2004) et d'Hansen et Van der Stede (2004) jetait un doute quant à l'influence du type d'utilisation sur les rôles de la GB à l'égard de la stratégie. Pour notre part, nous avons bien perçu, lors des entretiens, des utilisations de la GB plus ou moins diagnostiques ou au contraire interactives. En revanche, notre perception de leurs rôles diffère de la conception de Simons ; en effet, les deux types d'utilisation nous ont semblé correspondre à des expressions différentes, non pas toujours de rôles stratégiques (déclinaison *versus* émergence), mais plus systématiquement du rôle de mise sous tension, qui consiste à inciter les opérationnels à optimiser leur performance à court terme (en l'occurrence, à un an). Ces impressions demandent à être vérifiées. Pour cela, nous avons besoin de caractériser le type d'utilisation de la GB mais, à la différence de Simons, en nous attachant à ne pas faire référence, pour une utilisation diagnostique, à une stratégie explicite qu'elle viserait à décliner ni, pour une utilisation interactive, à l'existence d'incertitudes stratégiques auxquelles elle chercherait à répondre.

Par ailleurs, le niveau de difficulté des objectifs est un critère important pour caractériser l'intensité du rôle de mise sous tension. Simons considère implicitement qu'une utilisation interactive conduit à un niveau de difficulté des objectifs plus élevé qu'une utilisation diagnostique. Nos premières impressions sont allées dans le même sens : le type d'utilisation semble être en lien avec l'intensité de la mise sous tension à travers le niveau de difficulté des objectifs. Pourtant, Simons insiste beaucoup plus sur le lien du type d'utilisation avec les rôles de déclinaison et d'émergence de la stratégie que sur celui avec le niveau de difficulté des objectifs. Nous souhaitons donc tout particulièrement approfondir cette différence de perception des conséquences du type d'utilisation de la GB sur les rôles de la GB. Pour pouvoir le faire, nous devons caractériser le type d'utilisation sans tenir compte du niveau de difficulté des objectifs ; cela permettra ensuite de comparer l'impact des deux types d'utilisation sur le niveau de difficulté des objectifs, qui constitue selon nous un critère déterminant pour caractériser l'intensité du rôle de mise sous tension.

3.3. Nos choix de caractérisation du type d'utilisation de la GB

Pour déterminer le type d'utilisation de la GB, nous avons ainsi recherché dans les entretiens les réponses à cinq des sept dimensions dégagées précédemment des préconisations de Simons (cf. chapitre 2, section 1, §2) : toutes sauf le niveau de difficulté des objectifs et le lien des objectifs avec la stratégie. Nous précisons ici comment les réponses à ces cinq questions sont recherchées à travers les huit items de caractérisation du type d'utilisation présentés précédemment (au § 1 de la présente section).

Critères d'évaluation-rémunération : les responsables budgétaires sont-ils évalués, voire rémunérés, de manière significative sur le respect des objectifs, monétaires ou non monétaires, mais fixés à l'occasion de la budgétisation et principalement spécifiques à leur entité? Si oui, c'est un indice d'utilisation diagnostique. Si l'évaluation est faite principalement sur d'autres critères que les objectifs budgétaires ou sur des critères budgétaires globaux (budget non pas de l'entité mais du niveau N+1, voire N+2), nous l'interprétons comme un indice d'utilisation interactive. Sur l'utilisation de critères collectifs et non pas individuels de performance, nous nous basons sur les préconisations de Hope et Fraser (2003a) ou encore sur le constat, à partir d'une étude de cas, de Thomas (2003).

Fréquence des interactions avec la direction : en cours d'année, la communication des écarts donne-t-elle lieu à demande systématique d'explications, commentaires, et pas seulement en cas d'écart défavorable important ? Si oui, il s'agit plutôt d'une utilisation interactive.

Rôle des contrôleurs de gestion et fréquence des interactions avec la direction : les écarts sur budget donnent-ils lieu à une explication des responsables budgétaires à leur hiérarchie (et pas seulement du service de contrôle de gestion émetteur et/ou aux financiers de niveau N+1) ? Si oui, c'est un indice d'utilisation interactive.

Caractère intangible du budget : les responsables budgétaires jouissent-ils d'une totale liberté d'action et de dépenses, ou de délégation, tant qu'ils respectent leur budget ? Si oui, c'est un indice d'utilisation diagnostique.

Caractère intangible du budget : les re-prévisions ont-elles tendance à se substituer en cours d'année au budget initial dans le pilotage des entités ou, encore, prennent-elles la forme de *rolling forecasts*? Si oui, c'est un indice d'utilisation interactive.

Caractère intangible du budget et focus des interactions : les re-prévisions se veulent-elles encore volontaristes grâce à une réflexion sur les plans d'action et pas seulement une simple prévision

d'atterrissage à fin d'année ni même un essai de redistribution du reste à faire pour essayer de respecter l'objectif budgétaire annuel ? Si oui, c'est un indice d'utilisation interactive.

Focus des interactions : l'arbitrage final de la négociation budgétaire porte-t-il exclusivement ou prioritairement sur des données monétaires ou indicateurs non monétaires (INM) directement liés au budget (de type ratio de productivité) et non pas sur des plans d'action, projets ou INM non directement liés au budget? Si oui, c'est un indice d'utilisation diagnostique.

Par ailleurs, une question supplémentaire, liée au focus des interactions, nous a semblé nécessaire pour valider ou au contraire invalider une utilisation de la GB considérée comme interactive suite aux sept questions ci-dessus : les plans d'action et les projets sont-ils intensément discutés par la hiérarchie lors de la négociation des budgets ? Si la réponse à cette question est positive, elle ne constitue pas à elle seule un indice d'utilisation interactive car le questionnement de la hiérarchie sur les plans d'action peut viser à s'assurer du niveau d'ambition d'une proposition budgétaire dans le cadre d'une utilisation diagnostique ou de la conformité des propositions à des orientations stratégiques non monétaires. En revanche, si la réponse à cette question est négative, l'utilisation de la GB ne peut en aucun cas être considérée comme interactive, même si les réponses aux sept autres questions amenaient à la considérer comme telle.

Si la totalité des réponses converge vers un type d'utilisation, on considèrera que cette utilisation est claire et on parlera d'utilisation diagnostique ou interactive. Mais nous avons aussi observé des réponses partagées ; par exemple, on peut trouver une évaluation principalement basée sur des objectifs budgétaires spécifiques mais un faible niveau de délégation sur les plans d'action (une action budgétée n'est pas pour autant acquise) ou encore des discussions systématiques sur de nouveaux plans d'action à l'occasion du suivi budgétaire ou des re-prévisions, ou encore des questions systématiques lors du suivi des écarts, mais émanant de contrôleurs de gestion de niveau N+1 et non pas de la direction, etc. Dans ce cas, on parlera d'utilisation hybride ou mixte si les réponses sont relativement équilibrées entre les deux types d'utilisation, d'utilisation plutôt diagnostique ou interactive si une majorité claire des réponses converge vers un type d'utilisation. Rajoutons enfin que nous avons également modulé parfois la caractérisation du type d'utilisation en fonction de notre impression globale sur l'entretien, fondée sur des déclarations de nos interlocuteurs à d'autres égards que les points listés ci-dessus.

4. Contribuer à caractériser l'intensité de la mise sous tension

Il nous faut être capable d'apprécier si la mise sous tension s'exprime sur un mode diagnostique ou interactif ainsi que son intensité. Un des éléments nous permettant de le faire correspond au niveau de

difficulté des objectifs budgétaires finalement arrêtés, sur lequel nos interlocuteurs se sont systématiquement exprimés.

Pour autant, la question se pose de savoir ce qui rend le mieux compte du niveau de difficulté des objectifs. En effet, la perception *ex ante* de la difficulté des objectifs peut différer des possibilités réelles d'atteindre les objectifs, ainsi que Sponem (2004, p. 174) le fait observer : « *ce n'est pas parce que les managers atteignent la plupart du temps leurs objectifs que les objectifs sont faciles. Il faut donc différencier le fait que les objectifs sont a priori difficiles du fait que ces objectifs soient rarement atteints* ». De même, Merchant et Manzoni (1989) constatent empiriquement des cas où les objectifs sont fréquemment atteints mais suite à des efforts élevés et constants des managers. Une deuxième difficulté réside dans le fait que les personnes peuvent être réticentes à révéler l'existence d'un *slack* qui est souvent assimilé à une dissimulation à la hiérarchie d'une poche d'efficience potentielle. Enfin, les concepts de *slack* et de difficulté des objectifs gagnent à être analysés au regard du type d'utilisation, diagnostique ou interactive. En effet, rappelons que notre compréhension des écrits de Simons (1995) nous donne à penser qu'il considère qu'une utilisation interactive conduit à un niveau de difficulté plus élevé qu'une utilisation diagnostique.

L'analyse de ces mécanismes suggère ainsi :

- une piste pour expliquer notre perception d'une plus forte mise sous tension avec une utilisation interactive qu'avec une utilisation diagnostique ;
- d'utiliser, entre autres critères pour caractériser l'intensité de la mise sous tension, soit la perception *ex ante* de difficulté des objectifs, soit le niveau d'atteinte *a posteriori* des objectifs mais alors combiné avec une appréciation sur le niveau de *slack*. En effet, le niveau d'atteinte des objectifs étant susceptible d'être élevé que ce soit avec des objectifs ambitieux et une utilisation interactive ou avec des objectifs plus faciles et une utilisation diagnostique, une information supplémentaire sur l'existence ou pas de *slack* permet de mieux apprécier le niveau de difficulté des objectifs.

A l'égard de ce dernier point, comme certains de nos interlocuteurs semblaient peu enclins à nous parler de *slack* (en dépit du fait que nous leur garantissons l'anonymat), nous avons cherché à contourner la difficulté en les interrogeant sur la dureté des négociations.

Ainsi, les pratiques budgétaires ont contribué à notre appréciation d'intensité de la mise sous tension à quatre égards, mais plus sous forme d'un faisceau d'indices que d'une appréciation mécanique : la perception *ex ante* de difficulté des objectifs, le niveau moyen d'atteinte des objectifs, l'existence d'un *slack*, la dureté des négociations. Nous verrons ultérieurement qu'en interne aux entités, nous avons également modulé notre appréciation par l'intensité de la coercition à travers des primes calculées sur le respect du budget et par l'intensité du rôle de pilotage en cours d'année de la GB. En

revanche, nous ne tenons pas compte de l'existence d'un cadrage et de sa fermeté car il est possible que la hiérarchie fixe au préalable des objectifs fermes mais assez peu ambitieux, par méconnaissance des réalités opérationnelles (phénomène d'asymétrie d'information), ou au contraire délibérément : par exemple, pour être sûre que les résultats annoncés aux actionnaires seront tenus, ou par volonté de ne pas instaurer un climat de travail très tendu chez les salariés, ou pour leur laisser la possibilité de prendre des initiatives susceptibles d'être intéressantes à moyen terme.

5. Pratiques conditionnant l'articulation de la GB avec d'autres dispositifs

Nous avons parlé jusqu'à présent des implications des pratiques budgétaires sur les rôles de la GB. Mais ces pratiques peuvent aussi être intéressantes pour notre problématique à l'égard de l'articulation de la GB avec d'autres dispositifs de contrôle.

Ainsi, le contenu du budget, et plus particulièrement la mention dans le budget d'éléments non monétaires tels que des plans d'action ou projets, peut être utile à la compréhension de l'articulation de la GB avec d'autres dispositifs de gestion tels que les tableaux de bord, les *balanced scorecards*, des dispositifs de gestion de projet, des dispositifs de gestion de la qualité, etc. (cf. chapitre 3).

Par ailleurs, la prise en compte de critères budgétaires dans l'évaluation des performances et le calcul de primes est pour sa part intéressante pour éclairer l'articulation de la GB avec des dispositifs de gestion des ressources humaines.

Conclusion de la section 1

Les références dont nous nous sommes principalement inspirée pour caractériser les pratiques budgétaires sont au nombre de deux : la thèse de Sponem (2004) et les divers travaux de Simons, plus particulièrement les chapitres 4 et 5 de son ouvrage de 1995. La confrontation de leurs approches avec notre projet de recherche et nos premières impressions suite à notre enquête terrain nous ont amenée à construire une liste d'items de caractérisation des pratiques différente des leurs à certains égards. Le tableau 52 ci-après récapitule les différentes dimensions des pratiques budgétaires que nous avons choisi d'analyser et leur intérêt à l'égard de notre recherche.

Tableau 52 : Intérêt des dimensions caractérisant les pratiques pour notre recherche

Items et sous-items		Caractérisation des rôles stratégiques	Caractérisation type utilisation de la GB	Intensité de la mise ss tension	Articulation avec d'autres dispositifs	Spécifique à relation groupe actionnaires ⁹³
Déclinaison forte (uniquement pour analyse interne)			Potentiel d'utilisation diagnostique			
Implication forte (uniquement pour analyse interne)			Indice d'utilisation interactive			
Cadrage du budget	Existence d'un cadrage	Déclinaison versus émergence de la stratégie				
	Cadrage incluant des données non monétaires	Indice de déclinaison stratégique globale				
	Fermeté du cadrage du budget	Intensité de la déclinaison stratégique				
Place des données non monétaires dans les budgets, leur argumentation et leur négociation		Indice sur type de déclinaison stratégique Potentiel émergence de la stratégie	Indice sur le type d'utilisation		Articulation / tableaux de bord, gestion de projets, gestion qualité	
Difficulté des objectifs, <i>slack</i> , dureté des négociations				Intensité de MS		
Incitations	Incitations monétaires/ budget	Indice de déclinaison stratégique monétaire	Indice d'utilisation diagnostique		Articulation avec des dispositifs RH	
	Existence de critères d'incitation autres que budgétaires	Indice sur le type de déclinaison stratégique		Indice d'intensité faible ou atténuée		
Reporting, suivi des écarts	Fréquence du reporting, suivi écarts			Potentiel d'intensité de MS		Potentiel communication financière
	Place du non monétaire dans le reporting, le suivi écarts	Indice sur le rôle d'émergence de la stratégie	Indice d'utilisation interactive			
	Attention de la hiérarchie seulement en cas de dérive		Indice d'utilisation diagnostique			
Reprévisions	Fréquence desreprévisions			Indice d'intensité de MS		Potentiel communication financière
	Intangibilité du budget		Indice d'utilisation diagnostique			
	Ambition des reprévisions			Forte ambition : intensité de MS	...versus...	Simple atterrissage : communication financière

⁹³ Nous considérons que les intérêts autres, dans la mesure où ils concernent les rôles financiers et plus particulièrement celui de communication financière, n'ont, par définition, pas de sens en interne.

Section 2. Les pratiques budgétaires dans la relation avec le niveau N+1

Nous nous intéressons dans cette section aux pratiques budgétaires entre l'entité interrogée et sa hiérarchie de niveau N+1 (groupe pour une filiale, siège ou échelon intermédiaire de type division ou branche pour une unité opérationnelle, actionnaires pour une entreprise indépendante ou un groupe). Chaque dimension d'analyse fait l'objet d'une annexe qui présente le tableau récapitulatif des entretiens la concernant ainsi qu'une sélection des *verbatim* les plus représentatifs⁹⁴.

1. Le cadrage budgétaire par le groupe ou les actionnaires

Le cadrage correspond à l'assignation préalable d'objectifs et/ou d'orientations sur les niveaux de performance attendus et/ou les moyens de les atteindre. Soulignons qu'il n'inclut pas les éléments qui ne dépendent pas d'un choix de l'entreprise (hypothèses économiques telles que le taux d'inflation, l'évolution globale du marché, les taux de change, les cours de matières premières, etc....) ou qui correspondent à des instructions techniques (sur l'utilisation des outils, le calendrier, la manière de remplir la liasse budgétaire, le circuit de validation, etc.), bien qu'ils puissent faire partie du « *book* » budgétaire émanant du niveau hiérarchique supérieur.

Le cadrage concerne le budget global de l'entité. On distinguera deux cas de figure :

- si l'entretien se situe au niveau d'une subdivision (filiale de groupe ou fonction d'une entreprise indépendante), il s'agit du cadrage par la direction du groupe ou de l'entreprise ;
- si l'entretien se situe au niveau d'un groupe ou d'une entreprise indépendante, il s'agit du cadrage par les actionnaires.

Rappelons que nous analysons le cadrage sous trois angles : l'existence, la nature et la fermeté. En effet, l'existence ou pas d'un cadrage influence le type de rôle stratégique, déclinaison ou émergence, et sa fermeté constitue un indice d'intensité de la déclinaison. Quant à la nature du cadrage, et plus spécifiquement, le fait qu'il comporte ou non des orientations et/ou objectifs non monétaires, elle sera utile pour déterminer au chapitre 6, à l'aide d'informations complémentaires, si la déclinaison est monétaire ou globale.

L'analyse des pratiques en matière de cadrage par le groupe est présentée en annexe 7. Sont concernées ici les trente entités.

⁹⁴ Les six entités de niveau siège sont signalées dans les tableaux récapitulatifs par une police bleue et, dans les *verbatim*, par un numéro en caractères gras et bleus.

On constate que le groupe (ou le siège ou les actionnaires) procède très majoritairement à un cadrage du processus budgétaire (dans vingt-neuf des trente entretiens). Ce cadrage s'inscrit le plus souvent (pour vingt-trois sur vingt-neuf cadrages) dans un cadrage à plus moyen terme, que ce soit par un plan stratégique ou un plan à moyen terme préalable ou, pour neuf entreprises, par le cadrage global d'un plan-budget⁹⁵. Ces deux premiers constats tendent à mettre en avant le rôle de déclinaison stratégique de la GB. Le cadrage inclut systématiquement des données monétaires (principalement sur le profit et le chiffre d'affaires ou encore le pourcentage de profit par rapport au chiffre d'affaires), ce qui signifie que la déclinaison stratégique est toujours au minimum monétaire. Cependant, ce cadrage n'est assez ferme à ferme que pour onze entretiens, ce qui correspond à un processus plutôt *top-down* ; dans les dix-huit autres entretiens où il y a cadrage, celui-ci est souple ou même informel, ce qui tend à atténuer la force du rôle de déclinaison stratégique. Par ailleurs, il inclut pour plus de la moitié des entretiens (seize sur vingt-neuf) également des données non monétaires, qui portent principalement sur des aspects marketing ; cette caractéristique constitue un indice de déclinaison stratégique globale. Enfin, le cadrage non monétaire est généralement plus souple que le cadrage monétaire, ce qui tend à atténuer la force du rôle de déclinaison stratégique globale au profit de celui de déclinaison stratégique monétaire.

2. Contenu du budget soumis au groupe

Notre propos consiste ici à analyser si les propositions budgétaires⁹⁶ au groupe portent uniquement sur des données monétaires ou comportent aussi des éléments non monétaires (INM, plans d'action, projets), soit sous forme d'objectifs au même titre que pour les données monétaires, soit sous forme de simple explication de ces dernières. La mention d'éléments non monétaires dans la proposition budgétaire et/ou, le cas échéant, dans sa présentation orale est intéressante à quatre égards : pour savoir 1) si une utilisation interactive de la GB est possible, 2) si la GB peut jouer un rôle de déclinaison monétaire argumentée, 3) si la GB peut jouer un rôle d'émergence de la stratégie et 4) parce qu'elle constitue une piste d'articulation de la GB avec d'autres dispositifs de pilotage de type tableaux de bord, *balanced scorecards*, dispositifs de gestion de projet, de la qualité, etc.

Ne sont concernés ici que les vingt-quatre entretiens réalisés dans des subdivisions ou filiales de groupes ; pour les six autres entretiens réalisés dans une entreprise indépendante ou au niveau d'un groupe, le contenu des budgets sera présenté ultérieurement au titre de l'analyse interne aux entités. L'annexe 8 décrit les contenus des budgets remontés au groupe.

⁹⁵ Nous appelons « plan-budget » la pratique qui consiste à réaliser simultanément un plan à moyen terme et un budget pour l'année suivante, contrairement à un processus séquentiel où la prévision moyen terme précède (et oriente plus ou moins) le budget.

⁹⁶ Pour les 9 entreprises pratiquant un plan-budget, il s'agit ici du contenu de la seule année la plus proche.

On constate que, dans dix entretiens, les budgets communiqués au groupe ne comportent aucune argumentation ou presque des chiffres par des plans d'action ou des INM, en dehors parfois des volumes et prix de vente, ce qui exclut quasiment la possibilité pour ces dix entités que la GB joue un rôle d'émergence de la stratégie, et/ou de déclinaison stratégique globale ou même simplement monétaire argumentée et enfin qu'elle puisse être utilisée de manière interactive. En revanche, dans quatorze entretiens, les subdivisions fournissent au groupe à l'occasion du budget, en plus des données monétaires et des commentaires sur les chiffres, des argumentations ou engagements sur des INM et/ou des plans d'action et projets. Ces plans d'action et objectifs sur INM sont écrits, et pas seulement présentés oralement, dans huit des quatorze entités concernées. L'analyse de l'objet des négociations montre cependant que, sur les quatorze entités fournissant de l'information non monétaire au groupe, seules neuf peuvent faire valoir leurs projets, plans d'action ou contraintes opérationnelles pour négocier leurs objectifs monétaires, de profit et le cas échéant de chiffre d'affaires ; la mention des informations non monétaires pour les cinq autres constitue donc un indice de déclinaison monétaire argumentée et non pas globale.

3. Niveau de difficulté des objectifs budgétaires arrêtés avec le groupe ou les actionnaires

Le niveau de difficulté des objectifs budgétaires constitue un critère d'appréciation de l'intensité de mise sous tension par la GB. Dans la relation au groupe, nous avons tenté d'apprécier ce critère à travers quatre éléments : la perception de difficulté des objectifs, le niveau général d'atteinte des objectifs, l'existence ou pas d'un *slack* et la dureté de la négociation avec le groupe.

La constitution de *slack* consiste à annoncer au niveau N+1 des objectifs moins ambitieux que ceux que l'on pense possible de réaliser ou que ceux qui sont demandés en interne aux équipes. Dans l'absolu, selon que ce l'on se trouve dans le premier cas ou le second, l'interprétation du *slack* pourrait être différente : dans le premier cas, le *slack* constitue plutôt une précaution ou une protection de l'entité contre une trop forte mise sous tension par le groupe ; dans le second cas (c'est-à-dire constitution en interne d'un *slack* inversé), les objectifs annoncés au niveau N+1 peuvent correspondre à ceux que l'entité pense réellement pouvoir réaliser et la création de *slack* traduit alors plus une forte mise sous tension interne à l'entité qu'une protection à l'égard de la mise sous tension de l'entité par le groupe. La distinction entre les deux cas de figure ne peut cependant être opérée qu'au regard d'autres informations qui ne peuvent être appréciées qu'au cas par cas. Nous considérerons donc ici que la création de *slack* constitue en tout état de cause un indice d'atténuation de la mise sous tension pour la direction de l'entité, car, dans tous les cas de figure, elle se traduit bien par un décalage entre l'ambition des objectifs de l'entité vis-à-vis du groupe et le niveau des réalisations attendues en interne.

Par ailleurs, le niveau de difficulté des objectifs finalement arrêtés dépend en partie de la dureté de la négociation avec le groupe ou les actionnaires, qui peut varier en fonction de la nature des objectifs. La nature des objectifs faisant l'objet de négociation renseigne également sur le type de déclinaison stratégique et permettra plus particulièrement de déterminer, lorsque des éléments non monétaires ont été mentionnés dans les propositions et présentations budgétaires, s'il s'agit d'une déclinaison globale ou d'une déclinaison monétaire argumentée.

L'analyse porte ici sur vingt-sept entretiens : les vingt-quatre réalisés dans des subdivisions, à propos des objectifs arrêtés avec le groupe, et, parmi les six entretiens réalisés au niveau d'un groupe ou d'une entreprise indépendante, les trois pour lesquels la difficulté des objectifs arrêtés avec l'actionnaire a été évoquée. L'annexe 9 fournit un récapitulatif sur le niveau de difficulté des objectifs arrêtés avec le groupe ou les actionnaires.

On constate que ce niveau de difficulté est très hétérogène, mais plutôt « raisonnable » en moyenne, ce qui constitue un indice de mise sous tension moyenne par la GB : sur les vingt-sept entretiens, on relève un niveau de difficulté élevé à très élevé pour cinq, modéré pour douze, et faible à très faible pour dix d'entre eux. Les déclarations sur le *slack* confirment un niveau de difficulté la plupart du temps raisonnable puisque, sur les vingt-et-un entretiens où le *slack* a été abordé, douze interlocuteurs mentionnent un *slack* significatif. Les *verbatim* fournis en annexe montrent néanmoins que l'atteinte ou pas du budget ne suffit pas toujours à apprécier le niveau de difficulté.

4. Incitations monétaires basées sur le respect du budget

L'existence d'incitations monétaires (primes, bonus) basées sur le respect du budget constitue un indice fort d'utilisation diagnostique de la GB, mais leur importance à cet égard dépend néanmoins de plusieurs facteurs : l'existence ou pas d'autres critères que le respect du budget dans le calcul des incitations et la répartition de ces critères dans le calcul de la prime, l'importance monétaire des incitations, le mode de calcul des incitations (par exemple, utilisation de coefficients multiplicateurs d'autant plus forts que le réalisé s'éloigne du budget, prise en compte de « pré-requis » sur certains critères de calcul par rapport à d'autres critères, etc.....). Par ailleurs, la part des critères monétaires dans le calcul des incitations constitue également un indice sur le type de déclinaison stratégique.

Ne sont mentionnées ici que les incitations concernant la direction⁹⁷ des vingt-quatre subdivisions de groupe. L'annexe 10 en fournit le détail.

⁹⁷ Les incitations concernant d'autres membres de l'entité seront utilisées dans l'analyse du processus budgétaire interne aux entités

Dans vingt des vingt-quatre entretiens, le dirigeant de l'entité a une incitation monétaire significativement fondée sur le respect du budget de son entité, systématiquement mais pas toujours exclusivement en ce qui concerne au moins un indicateur de profit (résultat, EBIT, EBITDA, marge brute), les autres critères budgétaires mentionnés étant le chiffre d'affaires et le cash flow. Ce constat est un indice d'utilisation diagnostique fréquente de la GB par le groupe.

Par ailleurs, seize entités ont fourni des informations sur les autres critères de rémunération variable du dirigeant, qui sont très hétérogènes et qui peuvent porter sur le respect du résultat budgété au niveau N+1, voire N+2 (afin de limiter la recherche d'optimisation de la performance de l'entité au détriment d'autres entités du groupe), la progression du résultat et/ou du chiffre d'affaires de l'entité par rapport à l'année précédente (pour inciter l'entité à toujours chercher à améliorer sa performance, que les objectifs budgétaires soient atteints ou pas), des objectifs sur des indicateurs monétaires (créances, stocks) ou non monétaires mais en lien avec certaines lignes budgétaires (taux de rebuts, productivité, etc.), afin d'optimiser la performance financière par la maîtrise de facteurs opérationnels ayant un impact direct et immédiat sur elle, ou encore des objectifs chiffrés ou non mais sur des aspects sans lien immédiat ou à court terme avec le budget, afin d'inciter à ne pas négliger les leviers de performance d'ordre non financier (qualité, management, satisfaction du personnel, plans d'action divers, etc.). Il semblerait donc que le respect du budget de l'entité constitue rarement le seul critère de calcul de la rémunération variable du dirigeant, mais que les autres critères soient cependant principalement monétaires (dans onze des seize entités les ayant précisés), ce qui constitue un indice de déclinaison stratégique majoritairement monétaire, qu'elle soit argumentée ou non.

5. Reporting au groupe ou aux actionnaires

Le contenu du *reporting*, l'attention que le groupe (ou les actionnaires) y porte (notamment le caractère systématique ou pas des questions qu'il suscite ainsi que l'intérêt porté aux aspects non monétaires) et la fréquence du *reporting* et donc, des échanges qu'il peut susciter, constituent un faisceau de critères importants pour caractériser le type d'utilisation de la GB, diagnostique ou interactive. L'analyse a été réalisée pour vingt-sept entités. L'annexe 11 en fournit le détail.

Le *reporting* est presque toujours mensuel et il est parfois complété par un *reporting* plus fréquent (quotidien ou hebdomadaire) sur le chiffre d'affaires pour des entités d'activité purement commerciale. En revanche, le contenu du *reporting* et le niveau d'attention porté par la hiérarchie sont plus variables. En plus des informations monétaires, le *reporting* est assorti de commentaires assez conséquents dans trois entretiens et il porte aussi sur des aspects plus opérationnels dans cinq entretiens. Le *reporting* donne lieu à questions et/ou à réunion systématique, même en l'absence de dérive, dans quatorze entretiens, mais les questions ne visent souvent qu'à expliquer les chiffres sur le

réalisé et les écarts, ainsi que le montrent les *verbatim*, ce qui ne correspond donc pas à une utilisation interactive. Au global, l'attention portée par le groupe est variable : forte dans dix entités, moyenne à assez forte dans dix, mais n'est faible à assez faible que dans sept entités, ce que certaines de ces dernières relient à leur faible importance au regard de la taille du groupe.

Le *verbatim* de l'entité 15(cf. annexe 11) illustre bien, par comparaison avec les autres *verbatim*, l'attention portée par le groupe au *reporting* dans le cadre d'une utilisation interactive, c'est-à-dire y compris en l'absence de dérives et pour parler des plans d'action, projets. Mentionnons également que nous avons considéré que l'attention du groupe était moyenne à assez forte (et non pas forte, en dépit parfois des déclarations de nos interlocuteurs) lorsque les explications demandées n'étaient importantes qu'en cas de dérive par rapport au budget ou ne donnaient jamais lieu à réunion.

6. Modalités d'aménagement du budget en cours d'année à l'intention du groupe ou des actionnaires

Cette dimension sera utile pour caractériser le type d'utilisation de la GB, diagnostique ou interactive. Elle éclaire également l'utilisation de la GB pour les rôles financiers. Les trente entités sont concernées : vingt-quatre au titre de la relation avec le groupe, six au titre de la relation avec les actionnaires. L'annexe 12 détaille le nombre, le contenu, l'horizon, le niveau de détail ainsi que la fonction des aménagements ou compléments apportés en cours d'année au budget initial.

Toutes les entités adressent des re-prévisions au groupe ou aux actionnaires. En matière de fréquence, on constate une grande hétérogénéité, mais vingt-cinq entreprises pratiquent une des trois fréquences suivantes : deux, trois ou douze re-prévisions par an. L'horizon de ces re-prévisions est pour vingt-cinq entités la fin de l'exercice budgétaire (les cinq autres entreprises mentionnant, soit un horizon glissant de type *rolling forecasts*, soit un horizon semestriel). Quant aux fonctions des re-prévisions, elles sont extrêmement diverses en fonction des entreprises et de la période où elles sont réalisées : la plupart des re-prévisions situées en fin d'année consistent en une simple prévision d'atterrissage « fataliste » à fin d'année (l'année étant trop avancée pour que les actions aient des retombées avant sa fin) et, outre leur intérêt à l'égard des rôles financiers de la GB, servent souvent de base à la négociation du budget de l'année suivante ; dans ce dernier cas, elles peuvent parfois prendre un tour plus « politique », dans la mesure où l'entité peut souhaiter ne pas annoncer une fin d'année trop bonne afin d'éviter de se voir assigner par le groupe des objectifs budgétaires très ambitieux pour l'année à venir. Les fonctions des re-prévisions situées plus tôt dans l'exercice sont en revanche très diverses selon les entités. Cependant, elles se veulent encore assez à fortement volontaristes dans dix-sept entretiens. Les *verbatim* témoignent de la diversité des modalités de calcul des re-prévisions, ce qui traduit également une diversité de fonctions, pas toujours compatibles, et qui sont,

schématiquement, au nombre de trois : la communication d'une prévision financière relativement objective au groupe (qui peut lui-même en avoir besoin pour sa communication aux actionnaires), une nouvelle occasion de mise sous tension de l'entité sur le reste de l'année (que ce soit sur un mode diagnostique ou interactif, c'est-à-dire que ce soit pour respecter l'objectif annuel ou pas) et une base de négociation du futur budget de l'année suivante. Les reprévisions font ainsi typiquement les frais d'une des incompatibilités soulignées par Barret et Fraser (1978) entre les différents rôles des budgets.

Remarquons dans deux *verbatim* (entités 1 et 28, cf. annexe 12) que la première re-prévision peut éventuellement se substituer au budget initial, devenir une révision budgétaire. C'est aussi le cas dans deux autres entités, non reprises dans les *verbatim*. Dans vingt-six des trente entités, aucune re-prévision ne peut se substituer au budget.

7. Utilisation diagnostique ou interactive de la GB par le groupe

Rappelons que la détermination du type d'utilisation de la GB, diagnostique ou interactive, présente un intérêt particulier pour nous à l'égard de ses implications sur les rôles de la GB. En effet, Simons associe prioritairement les types d'utilisation de la GB aux rôles stratégiques, de déclinaison ou d'émergence, et semble également indiquer, mais plus accessoirement, l'impact du type d'utilisation sur le niveau de difficulté des objectifs. Pour notre part, nos premières impressions donnent à penser que les types d'utilisation correspondent à des expressions différentes du rôle de mise sous tension, effectivement susceptibles d'avoir une influence sur son intensité, mais en revanche souvent indépendantes des rôles de la GB à l'égard de la stratégie. L'importance de caractériser les types d'utilisation pour pouvoir vérifier ensuite ces impressions n'est pas tant que celles-ci nous distingueraient des analyses de Simons que parce qu'elles concernent le rôle de mise sous tension qui, par ses interrelations avec les pratiques et les autres dispositifs de contrôle, nous semble intuitivement déterminant dans notre problématique. L'analyse réalisée ici constitue donc le point de départ d'une série d'explorations ultérieures (principalement en chapitre 6).

Nous avons présenté précédemment (cf. § 3.3, section 1) les huit questions que nous avons retenues pour caractériser le type d'utilisation de la GB. Avant de présenter les résultats issus de l'application de ces questions à nos entretiens, nous souhaitons expliquer ce qui caractérise selon nous les deux types d'utilisation, et ce par comparaison à Simons : de manière identique à lui à certains égards, mais pas tous.

7.1. Notre définition des deux types d'utilisation

La GB est utilisée de manière diagnostique lorsque l'incitation à la performance repose sur la responsabilisation par rapport aux objectifs fixés à l'occasion du budget. Ces objectifs sont assimilables à des contrats, traduisant une réelle délégation. L'évaluation et généralement une part importante des primes du manager sont principalement basées sur leur respect. En revanche, une fois les objectifs fixés, le manager est très libre de ses actions. En cours d'année, il y a un suivi systématique des réalisations par rapport aux prévisions (monétaires ou non monétaires), mais la hiérarchie pratique un suivi par exception : elle ne demande d'explication au manager que si des dérives importantes apparaissent et s'en remet pour le reste à la vigilance de ses propres contrôleurs de gestion qui épiluchent les analyses d'écarts. Par ailleurs, le contrat étant le budget fixé en début d'année, il n'y a normalement pas lieu d'aménager ce contrat en cours d'année, si bien que, soit il n'y a pas de re-prévisions, soit il y en a, mais elles ont pour but de donner l'information financière sur l'atterrissage à fin d'année ou encore de redistribuer les prévisions sur les mois restants de façon à respecter l'objectif budgétaire annuel ; en tout état de cause, les objectifs annuels initiaux du budget restent ce vers quoi l'entité doit s'efforcer de tendre et ce sur quoi le manager est évalué. Notons que les objectifs budgétaires peuvent ne pas être exclusivement monétaires, mais porter aussi sur des indicateurs opérationnels ou physiques, selon que la démarche de budgétisation repose plus ou moins sur une modélisation opérationnelle (i.e. les flux financiers sont présentés comme la traduction des flux physiques) et que la GB est plus ou moins intégrée à des tableaux de bord. Ce n'est pas la nature des objectifs budgétaires qui permet de dire si on a à faire à une GB diagnostique, mais leur clarté ainsi que leur fermeté ou intangibilité à l'horizon d'un an.

On voit donc que, dans la description des pratiques associées à une utilisation diagnostique, nous suivons totalement Simons. En revanche, le point central sur lequel notre conception diffère de celle de Simons réside dans la fonction d'une utilisation diagnostique : selon nous, la fixation d'objectifs dans le cadre d'une utilisation diagnostique de la GB ne vise pas forcément à décliner une stratégie. Notre principal argument à cet égard est que, pour pouvoir parler de déclinaison de la stratégie, il faut que la hiérarchie indique ce qu'elle attend, ce qui suppose un cadrage du processus budgétaire, sous forme d'objectifs précis, monétaires ou pas, négociables ou pas, ou ne serait-ce que sous forme d'orientations plus larges, voire informelles. Or, nous avons rapidement perçu que certaines entités étaient responsabilisées sur les objectifs budgétaires, mais sans que ceux-ci aient préalablement été orientés par aucun cadrage ou même quelque indication que ce soit du niveau N+1. Cela peut correspondre à trois cas de figure, que nous illustrons par des *verbatim* :

- soit la GB est utilisée uniquement dans une logique de performance à court terme, sans attente *a priori* de la part du groupe sur le niveau de performance, ce qui n'exclut pas une négociation serrée des objectifs budgétaires. Un *verbatim* illustre bien ce cas de figure :

27 : « Le DG du groupe est dans la demande, il aime tester les gens : imaginons que l'on vienne avec une proposition à 50, il va demander 70 et il regarde comment on justifie que ce 70 n'est absolument pas possible. Son but, c'est de challenger fortement. Et, en général, il assouplit à la fin sa position. »

- soit la GB est utilisée de manière minimaliste, c'est-à-dire sans exigence forte de performance à court terme ni de déclinaison de la stratégie ; le groupe veut juste pouvoir s'appuyer sur une prévision financière fiable :

4 : « Les chiffres sont déterminés au niveau local et proposés au groupe. Ensuite, ils peuvent être un peu ajustés, mais il ne va pas y avoir de changements vraiment importants. On est complètement à la base. »

- soit il n'existe pas d'orientations stratégiques précises, ou très souples, et la négociation des budgets –qui vont ensuite constituer des contrats suivis par exception- porte sur les plans d'action et hypothèses qui sous-tendent les chiffres ; cette négociation a pour but de vérifier l'ambition des propositions budgétaires et/ou d'alimenter la réflexion stratégique à moyen terme ; ce cas de figure est typiquement possible avec un plan-budget, où seule la première année est détaillée et représente l'engagement mais oriente aussi ce qui est envisagé sur les années suivantes ; ainsi, les objectifs arrêtés à l'occasion du plan-budget sont fermes à un an mais contribuent à alimenter une réflexion flexible à plus moyen terme, conférant à la GB un rôle d'émergence de la stratégie ; ce cas de figure est illustré par le *verbatim* ci-dessous, où les caractéristiques d'une utilisation diagnostique sont soulignées et les caractéristiques de l'absence de stratégie délibérée mais d'échange d'informations pouvant être utiles à la formulation stratégique future sont en caractères gras :

7 : « On fait le budget en même temps que le PMT à l'automne, on a un plan-budget. A vrai dire, le budget, c'est-à-dire l'année N+1, est fait de manière 10 fois plus précise que le plan sur N+2 et N+3 [...] **On ne reçoit pas du groupe des objectifs mais des hypothèses (augmentation salariale, taux d'intérêt, taux d'inflation). Ce n'est pas eux qui commencent par nous dicter des objectifs, c'est nous qui commençons.** Alors, après, ils sont d'accord ou pas... [...] Le budget est un engagement, c'est clair [...] Chez nous, il existe des rémunérations variables calées sur le respect du budget pour le DG et les trois directeurs [...] L'engagement, il est sur les chiffres [...] Le niveau d'attention du groupe à notre reporting, je dirais qu'il est moyen ; à mon niveau, je suis rarement embêté, mais c'est parce qu'on a toujours facile à respecter notre budget [...] **Pour le groupe, c'est bien l'occasion pour eux d'améliorer considérablement leur connaissance concrète de nos marchés et de nos problématiques ; en tout cas, nous, on en profite pour essayer de les mettre au courant.** »

Par contraste, dans le cadre d'une utilisation interactive, la GB est moins l'occasion de fixer des objectifs pour tirer les réalisations dans le sens voulu (au moyen d'une évaluation sur eux) que de générer une réflexion sur ce qui semble le plus pertinent, à un instant t, de faire. L'important n'est pas de « faire le budget », ni même mieux que le budget, mais de s'interroger en permanence sur ce qui permet d'être performant. Il existe en effet une incertitude quant aux actions à mener et aux performances réalisables. L'utilisation interactive de la GB poursuit moins la fiabilité de la prévision que la pertinence de l'action. Certes, des prévisions (monétaires et d'action) sont produites par les discussions suscitées par la GB, mais ce qui compte, c'est moins le fait de les respecter (car les circonstances et l'environnement peuvent les rendre rapidement obsolètes) que d'être capable en permanence de les justifier, d'en montrer le bien-fondé. D'ailleurs, l'évaluation et l'éventuelle

rémunération variable des responsables ne sont pas ou peu fondées sur le respect des objectifs budgétaires initiaux. Le levier principal pour susciter cette réflexion est la grande intensité des discussions à l'occasion de la GB entre la hiérarchie et l'entité. Ce qui prédispose la GB à jouer ce rôle n'est pas son horizon annuel mais son rythme de suivi généralement mensuel. C'est la raison pour laquelle la hiérarchie ne s'implique pas dans la GB qu'une fois par an (au moment de la budgétisation annuelle) mais aussi tout au long de l'année : les états de suivis budgétaires sont systématiquement regardés par la hiérarchie (et pas seulement par ses contrôleurs ou financiers), qu'il y ait un écart ou non entre les réalisations et le budget, et les responsables de l'entité doivent systématiquement présenter oralement à leur N+1 leur analyse du réalisé (lors de revues de performance, par exemple) et actualiser leur prévision de plans d'action pour les mois à venir ; ces discussions débouchent sur des re-prévisions fréquentes ou sur des *rolling forecasts*. Les re-prévisions ne constituent pas qu'un simple calcul, pour information financière, de l'atterrissage en fin d'année mais se veulent encore « *challenging* » et source de réflexion sur les plans d'action, et pas forcément pour respecter l'objectif budgétaire annuel initial ; en effet, sans nécessairement se substituer officiellement au budget, elles deviennent cependant souvent, implicitement (par exemple lorsque les écarts sont également calculés par rapport à elles), la référence de gestion pour le reste de l'année, qu'elles soient supérieures, égales ou inférieures au budget initial. Les prévisions fixées de cette manière sont généralement perçues comme réalisables en fournissant des efforts. Une utilisation interactive de la GB ne signifie pas que la hiérarchie impose ses vues sur les plans d'action, au contraire : elle considère que les opérationnels de l'entité, proches du terrain et plus en prise avec les évolutions de l'environnement, sont les mieux placés pour les imaginer.

Jusqu'à-là, notre description d'une utilisation interactive correspond à celle qu'en fait Simons. Le point sur lequel nos conceptions divergent porte sur ce qui motive une utilisation interactive de la GB. Simons considère que c'est obligatoirement l'existence d'incertitudes stratégiques, qu'il définit comme des menaces ou opportunités susceptibles d'invalidier la stratégie actuelle, et le besoin par conséquent d'imaginer une stratégie plus adaptée ; la recherche de réponse aux incertitudes stratégiques passe alors selon lui par la stimulation des initiatives et de la créativité des personnes en prise aux réalités du terrain, afin de faire émerger une stratégie plus adaptée qu'il revient ensuite à la hiérarchie de capter et de transformer en stratégie délibérée. Or, nous avons rapidement perçu qu'une utilisation interactive de la GB pouvait aussi renvoyer à la crainte que les opérationnels s'installent dans une routine ou qu'ils soient trop accaparés par le quotidien, et qu'il faut donc les inciter à fréquemment s'interroger sur les actions les plus adaptées à la lueur des informations les plus récentes. Soulignons que, dans ce cas, l'adaptation aux événements les plus récents est plus tactique que stratégique et n'est pas forcément transformée en stratégie délibérée à moyen terme ; cela peut ainsi se traduire par les deux cas de figure suivants :

- le maintien d'une stratégie délibérée initiale, non modifiée par les tactiques ponctuelles ; ce cas de figure est illustré par les deux *verbatim* ci-dessous dans lesquels nous indiquons par le soulignement les caractéristiques d'une utilisation interactive et par des caractères gras, les caractéristiques de maintien de la stratégie initiale :

23 : « Un des points où il y a de la souplesse du budget par rapport au plan, c'est par exemple sur les indications d'operating profit ; la première année du plan n'est pas le budget, et le réalisé est généralement bien meilleur que le budget [...] **On n'est pas dans une société où, quand, on a une prévision à court terme comme le budget qui change (parce que l'environnement est très turbulent), on modifie immédiatement la stratégie pour essayer de s'adapter. La stratégie ne suit pas les épiphénomènes, on est dans une logique de long terme. Alors, on s'adapte un peu à court terme, mais on ne change pas les décisions stratégiques. On n'est pas du tout dans une logique d'agitation en fait.** [...] Le budget n'est pas l'outil de mesure des performances, le fait de faire un bon budget ou de faire son budget n'est qu'un élément seulement [...] La performance est plutôt mesurée par un faisceau d'indications [...] Les rémunérations variables sont faibles et ne sont généralement pas liées au budget. Une raison à cela, c'est qu'on est dans un secteur où c'est extrêmement facile de doper le chiffre d'affaires, et donc, le profit, à court terme, mais en nuisant au long terme [...] Le rôle peut-être principal du budget ici, c'est qu'il est l'opportunité d'une discussion ».

14 : « **Il y a un plan à 3 ans, qu'on appelle LRP (Long Range Planning), qui est fait au printemps.** Puis le budget est fait en septembre-octobre. [...] **Le LRP est fait pour avoir les trends, les tendances, et pour voir l'évolution du groupe (comment positionner les produits, quelle compétition on a sur les produits).** [...] Le budget, lui, est plus financier et est vraiment très détaillé. Chaque année on a des divergences entre la première année du LRP et le budget qui est établi 5 à 6 mois plus tard. [...] **On ne reçoit pas d'objectifs pour le budget mais il y a quand même eu la revue du LRP où on nous a donné un certain nombre d'indications. On peut aussi avoir reçu, en dehors de la revue du LRP quelques indications informelles et pas quantifiées sur la croissance des ventes, la rentabilité, les effectifs** [...] Les critères de rémunérations variables sont pour 60% quantitatifs, et pour 40% qualitatifs. Le détail des critères quantitatifs varie selon le niveau hiérarchique, mais, pour notre dirigeant, il a une grosse partie non pas sur le respect de notre budget, mais sur celui du groupe [...] Chez nous, comme on tient généralement notre budget, c'est plus une carotte qu'un bâton et puis, de toute façon, le budget n'est vraiment pas le seul critère. [...] Dans le budget, on ne remonte pas au groupe que des prévisions monétaires mais aussi des plans d'action associés. Dans la présentation formelle du budget qui dure généralement 4 heures ou un peu plus, la partie business fait 3 heures et la partie financière, une heure [...] L'attention du groupe au reporting est très, très forte. Que l'on soit ou pas dans les clous au global par rapport au budget –et le plus souvent, on l'est- on est arrosés de questions [...] On a une analyse interne des écarts, mais il y a aussi au niveau du groupe un contrôleur de gestion qui nous est spécifique et qui attend chaque mois avec impatience qu'on lui envoie nos chiffres pour nous poser une rafale de questions. L'analyse se fait en interne plus sous un angle business pour comprendre les drivers et les trends et, au niveau du groupe, elle se fait plus sous un angle financier, pour savoir, à travers les raisons des écarts, comment ça peut impacter les mois futurs, plus sous un angle financier que compréhension du business [...] **Dans ce qu'on remonte au groupe avec le reporting, il n'y a pas qu'un P&L** [...] **Le budget n'est pas l'occasion de discuter de la stratégie, ça a été fait en amont avec le LRP** [...] Le niveau de délégation qui nous est accordé par le groupe en termes financiers est très, très faible. Le budget n'est pas une autorisation d'engagement de dépenses ; le jour où je veux engager la dépense, je dois faire ré-approuver la dépense et réexpliquer pourquoi je veux engager la dépense. [...] Il n'y a pas de mécanisme plus central de gestion que le budget de la part du groupe à notre égard [...] On est très performants pour le groupe, comparés aux autres branches, mais il nous titille en permanence avec le budget, le reporting, les re-prévisions, pour nous pousser à être toujours performants. A nous de savoir que faire au quotidien.»

- l'absence de formulation d'une stratégie à moyen terme ; ce cas de figure est illustré par le *verbatim* suivant où les caractéristiques de l'absence de stratégie délibérée sont en caractères gras et les caractéristiques d'une utilisation interactive sont soulignées :

9 : « **Le groupe est totalement opaque sur sa stratégie. D'ailleurs, on n'a pas de plan moyen terme** [...] On fonctionne avec le budget, un forecast à 3 mois et un forecast à 12 mois, qui est un peu parallèle au budget. L'EBIT à un an, c'est cela qui intéresse le groupe. [...] **Il n'y a pas vraiment d'objectif donné par le groupe pour le budget, même pas financier** ; il faut présenter des choses cohérentes [...] Comme ils ne nous demandent pas de trop embellir le paysage, normalement, on peut atteindre les objectifs du budget. N'empêche

que, quand on présente un déficit au budget, il faut proposer un plan et le mettre en œuvre, il faut montrer qu'on va lancer un certain nombre d'actions pour essayer de le résorber et, derrière, il y a un suivi précis des actions. Quand on fait la réunion de présentation du budget, les questions, c'est pratiquement tout sauf le P&L ; on présente le compte de résultat, mais c'est surtout quels sont nos clients, qu'est ce qu'on va en faire, comment vous vous organisez au niveau production ; c'est 90% du business et, puis, derrière, il y a le P&L qui traduit tout cela. Là où ils sont malins, c'est qu'ils gardent en mémoire tout ce qu'on leur a dit pendant l'année dans les réunions où on leur a annoncé un certain nombre d'actions qu'ils ont listées. Et, quand on arrive avec notre résultat, ils nous disent « ah, mais cette action, elle n'y est pas ». Ils veulent s'assurer qu'on a vraiment planché sur notre budget. On fait un tableau où, mois par mois, on détaille les actions avec leur impact sur l'EBIT. [...] En fait, ce n'est pas au moment du budget que va se manifester le plus de pression, c'est pendant l'année, au moment des reportings. Là, dans le reporting, ils ne regardent jamais le cumul, mais le mois. Et, sur le mois, comme on disait au moyen âge, on vous « applique la question » : sur les volumes, les coûts de production, l'organisation... [...] La performance n'est pas du tout jugée sur le budget. En comité de direction, on se compare beaucoup à l'équilibre et à N-1, plus qu'au budget. Parce que le budget ne tient pas compte des variations de volume qu'on a eues, ni des actions qu'on a décidé depuis. Le mois est bon si on a généré un bon EBIT comparé au volume. »

Soulignons toutefois à propos de ces *verbatim*s que, comme on va le voir, très peu de groupes utilisent la GB de manière purement interactive et que les entretiens cités relèvent plus d'une utilisation hybride. La présentation des pratiques internes aux entités nous permettra de mieux illustrer les cas d'utilisation plus clairement interactive.

7.2. Type d'utilisation de la GB par le groupe ou les actionnaires

L'annexe 13 détaille le type d'utilisation de la GB par le groupe ou les actionnaires. Il en ressort que, sur les vingt-six entités interrogées (vingt-quatre appartenant à un groupe et deux entreprises indépendantes ayant qualifié la GB dans leur relation aux actionnaires), l'utilisation apparaît comme :

- diagnostique ou plutôt diagnostique pour vingt-et-une entités,
- hybride pour quatre entités,
- interactive pour une entité.

Les groupes semblent donc pratiquer une utilisation très majoritairement diagnostique de la GB.

Conclusion de la section 2

Nous avons analysé les pratiques budgétaires dans la relation entre les entités et le groupe (ou le siège ou les actionnaires) sur la base de sept items : le cadrage budgétaire, le contenu et l'argumentation du budget, le niveau de difficulté des objectifs budgétaires, les incitations monétaires du dirigeant en lien avec le budget, le reporting, les modalités de réaménagement du budget en cours d'année et le type d'utilisation de la GB. Nous avons réalisé cette analyse à la fois sous une forme numérique, à partir de tableaux récapitulatifs par item fournis en annexes, et sous une forme qualitative en illustrant les items par une sélection de *verbatim*s. Le panorama ainsi réalisé des pratiques budgétaires dans la relation au niveau N+1 fournit quelques premiers indices sur leurs implications à l'égard des rôles de la GB et à l'égard de l'articulation de la GB avec d'autres dispositifs de contrôle, indices qui seront respectivement utilisés dans les chapitres 6 et 7. Par ailleurs, ce panorama constitue également la base

d'une analyse de diversité *versus* homogénéité qui sera réalisée en section 4 du présent chapitre et ce, de manière comparative avec l'analyse des pratiques budgétaires internes aux entités. Ce second type d'exploitation permettra d'asseoir la compréhension de l'influence du niveau hiérarchique d'analyse des pratiques budgétaires sur le niveau de centralité de la GB.

Section 3. Les pratiques budgétaires internes aux entités

De manière symétrique à l'analyse des pratiques budgétaires dans la relation au niveau N+1 réalisée dans la précédente section, nous analysons ici les pratiques budgétaires internes aux entités. Cette analyse portera systématiquement sur les trente entités interrogées, mais parfois en distinguant les six entités se situant au niveau d'un siège (groupe ou entreprise indépendante) des vingt-quatre autres.

1. Déclinaison interne des budgets

La déclinaison du budget de l'entité en sous-budgets conditionne la possibilité d'utiliser en interne la GB de manière réellement diagnostique, puisque les responsables opérationnels doivent être responsabilisés sur le respect de leur budget propre. Cet item sera également repris comme composante d'un autre item, l'implication des opérationnels dans la GB, analysé au § 8 de la présente section. Le détail de l'analyse correspond à une partie de l'annexe 14, qui concerne justement l'implication des opérationnels dans la GB et englobe à ce titre le niveau de déclinaison interne.

Sur les trente entités, treize assignent la responsabilité d'un sous-budget à tout manager, quelle que soit la taille du service dont il a la charge, quinze ne le font que pour certains types de services (notamment commerciaux) ou pour des services situés à un niveau hiérarchique assez élevé, et deux ne déclinent pas en interne le budget global de l'entité, du moins pas de manière monétaire. Soulignons que la taille semble influencer l'existence et la finesse de la déclinaison budgétaire interne sans pour autant totalement l'expliquer.

Cependant, l'existence de sous-budgets ne signifie pas toujours que les responsables de services ou fonctions concernés sont associés à la construction de leur budget. Ainsi, sur les vingt-huit entités déclinant, au moins partiellement, leur budget et de manière monétaire, cinq n'impliquent que peu des opérationnels dotés d'un sous-budget et dans une autre, seuls deux opérationnels sont dotés et associés à un sous-budget. A l'inverse, les deux entités ne réalisant pas de sous-budgets travaillent néanmoins avec les opérationnels sur des objectifs non monétaires intimement liés au budget et l'une d'elle procède à une élaboration collégiale du budget global de l'entité.

Ainsi, toutes les entités associent au moins quelques opérationnels à la construction d'objectifs budgétaires qui leur sont spécifiques, monétaires ou non, mais dans huit entités, les opérationnels associés, soit le sont peu ou pas explicitement, soit sont peu nombreux à l'être.

2. Cadrage budgétaire interne

Le cadrage interne concerne les objectifs ou orientations donnés aux opérationnels de l'entité pour élaborer leurs propres sous-budgets. Comme dans la relation au groupe, nous l'analysons en termes d'existence, de fermeté et de contenu. Rappelons que le cadrage contribue à renseigner sur les rôles de la GB à l'égard de la stratégie. En revanche, nous considérons que le cadrage ne renseigne pas sur l'intensité de la mise sous tension ; en effet, un cadrage peut être ferme mais peu ambitieux, par exemple, par méconnaissance de la part de la direction d'entité des réalités opérationnelles. Le détail du cadrage budgétaire interne est présenté en annexe 15.

Sur les huit entités associant peu d'opérationnels, voire aucun, ou pas de manière explicite à la construction de sous-budgets, quatre ne déclinent pas ou si peu leur budget que la notion de cadrage interne n'a pas de sens. Restent donc vingt-six entités susceptibles de pratiquer un cadrage interne. Parmi elles, dix-huit mentionnent que les différents responsables budgétaires reçoivent un cadrage qui leur est spécifique pour établir leur sous-budget, cinq qu'il n'y a pas d'autre cadrage que celui reçu du groupe ou des actionnaires pour le budget global de l'entité, et trois que les responsables des sous-budgets ne reçoivent aucun cadrage (bien que la direction de deux de ces dernières reçoive un cadrage de la part du groupe) et utilisent par conséquent un processus *bottom-up*. Par ailleurs, sur les vingt-trois entités procédant à un cadrage interne, dix-neuf l'inscrivent dans une perspective à moyen terme et treize mentionnent un cadrage assez ferme à ferme au moins sur certains objectifs (à un an et/ou à plus long terme). Quant au contenu du cadrage, il contient toujours des objectifs monétaires (principalement sur des indicateurs de profit et sur les ventes, moins souvent sur les coûts et sur des éléments bilanciaux), mais aussi, pour douze des vingt-trois entités concernées, des objectifs non monétaires sur des plans d'action, des INM ou un plan marketing. On remarque enfin que la taille de l'entité ne semble avoir aucune influence ni sur la nature, ni sur la fermeté du cadrage interne ; en revanche, la taille a une influence indirecte sur l'existence d'un cadrage, car les petites entités sont proportionnellement nombreuses à ne pas décliner leur budget global et, donc, à ne pas avoir à procéder à un cadrage.

3. Contenu des budgets internes et nature de la négociation

Cet item est utile pour caractériser le type d'utilisation ; en effet, si l'existence de données non monétaires dans le budget ou sa négociation ne constitue pas un critère suffisant pour déterminer le

type d'utilisation, en revanche, l'absence d'intérêt porté aux aspects non monétaires est incompatible avec une utilisation interactive. Sur la dimension type de négociation et arbitrage, cet item est également utile, en complément de l'existence et de la nature d'un éventuel cadrage, pour caractériser le type de déclinaison stratégique éventuellement assurée par la GB : monétaire, monétaire argumentée ou globale.

L'annexe 16 récapitule le contenu des sous-budgets. Par ailleurs, le croisement entre l'annexe 16 et l'annexe 14 sur l'implication des opérationnels permet de rendre compte de la possibilité de négociation et, quand elle existe, de sa nature.

Cette dimension ne concerne que les entités pour lesquelles il y a participation d'au moins quelques opérationnels à l'élaboration d'objectifs sous forme de budgets ou d'INM intimement liés à lui, soit vingt-huit entités. Vingt-deux d'entre elles font état d'une assez forte à forte argumentation, à l'écrit et/ou à l'oral, des données monétaires par des aspects opérationnels (plans d'action, projets, INM). Cependant, argumentation ou explication du monétaire par le non monétaire ne signifie pas toujours que le monétaire peut être modulé en fonction du non monétaire. Ainsi, sur ces vingt-deux entités, seules quatorze subordonnent au moins en partie le monétaire (profit et/ou chiffre d'affaires) à des considérations opérationnelles, notamment pour ne pas compromettre le long terme ou la stratégie ou des plans d'action jugés importants ; pour certaines d'entre elles, les objectifs arrêtés dans le cadre de la GB portent même en partie sur des plans d'action ou indicateurs qualitatifs. Les huit autres entités se servent plutôt des explications sur le non monétaire pour vérifier la cohérence et le niveau d'ambition ou de faisabilité des objectifs monétaires ; nous classons aussi dans cette catégorie les entités qui raisonnent sur des couples profit-chiffre d'affaires, c'est-à-dire qui sont prêtes à faire des concessions sur les coûts commerciaux ou les prix de vente, et donc, le profit, pour s'assurer un certain niveau de chiffre d'affaires.

Ainsi, en matière de contenu budgétaire, d'objectif des négociations et de critère d'arbitrage, il se dégage trois cas de figure :

- les objectifs monétaires, de profit et parfois aussi de chiffre d'affaires, restent prioritaires en tout état de cause et les aspects non monétaires doivent en découler ; dans ce cas, même si des explications sur le calcul de la prévision de profit et éventuellement de chiffre d'affaires sont parfois demandées, elles ne visent qu'à s'assurer du niveau d'ambition des objectifs et/ou d'une réflexion minimale de la part des opérationnels sur les plans d'action associés ;
- les objectifs de profit peuvent être dans une certaine mesure subordonnés à des considérations opérationnelles (et plus larges que les seules ayant des retombées sur le chiffre d'affaires à un an), et l'arbitrage financier (sur le profit, le chiffre d'affaires ou les coûts à un an) tient donc compte des implications sur les plans d'action et aspects opérationnels ;

- les objectifs monétaires sont couplés à des objectifs non monétaires, sur des plans d'action, projets ou INM.

Les *verbatim* fournis en annexe 16 illustrent ces trois cas de figure (le premier cas de figure étant scindé en deux sous-cas : demande ou pas d'informations non monétaires).

Nous avons cherché à savoir si, pour les vingt-quatre subdivisions de groupe, la nature de la négociation et du contenu du budget arrêté avec le groupe avait une influence sur la négociation et le contenu des sous-budgets internes à la subdivision. Nos résultats ne dégagent pas d'influence claire. En effet, il n'est pas rare qu'un groupe ne tienne pas ou très peu compte de données non monétaires dans la négociation du budget global de la subdivision mais que, pour autant, la subdivision attache de l'importance aux données non monétaires dans la négociation interne des sous-budgets. Le phénomène inverse existe aussi. Il semblerait donc qu'il n'y ait pas forcément de mimétisme entre les pratiques du groupe et celles de ses subdivisions à cet égard.

Nous avons également cherché à savoir si les six entretiens réalisés au niveau d'un groupe ou d'une entreprise indépendante présentaient des caractéristiques différentes des vingt-quatre autres à l'égard du contenu de la négociation des sous-budgets, plus précisément, si l'idée selon laquelle les données non monétaires seraient moins prises en compte dans la négociation budgétaire avec les plus hauts niveaux hiérarchiques qu'avec les niveaux plus opérationnels se vérifiait. Nos résultats à cet égard ne sont pas probants : d'une part, en raison de certaines contradictions entre ce que nous avons constaté sur le contenu du budget global dans la relation avec le siège (cf. section 2 § 2) et ce que nous constatons ici, d'autre part, en raison du caractère trop peu tranché de nos constats sur les sièges pour pouvoir être valide avec un échantillon de petite taille.

4. Niveau de difficulté des objectifs budgétaires internes

Rappelons que le niveau de difficulté des objectifs est un critère important pour déterminer l'intensité de la mise sous tension. L'annexe 17 détaille les différents éléments sur la base desquels nous évaluons le niveau de difficulté des objectifs budgétaires finaux des subdivisions internes, à savoir la difficulté d'atteinte par les subdivisions de leurs objectifs, le caractère plus ou moins serré de la négociation budgétaire et la vraisemblance de l'existence de *slack* au niveau des subdivisions.

Les subdivisions atteignent difficilement ou rarement leurs objectifs dans quatorze des trente entités (contre cinq entités sur vingt-sept dans la relation avec le groupe ou les actionnaires), alors qu'elles sont six sur trente (contre onze sur vingt-sept dans la relation avec le groupe) à les atteindre facilement ou à les dépasser. Dix sur trente les atteignent avec des efforts raisonnables (contre onze sur vingt-sept pour les objectifs avec le groupe ou les actionnaires). Par comparaison avec le niveau

de difficulté des objectifs définis avec le groupe ou l'actionnaire, il semblerait donc que les entités soient en moyenne plus exigeantes avec leurs subdivisions que ne l'est le groupe, confirmant ainsi le fait que certaines entités déclarent se ménager une marge de manœuvre ou *slack* vis-à-vis du groupe (ce qui n'exclut pas totalement la possibilité pour leurs propres subdivisions de s'en ménager aussi). Nous n'avons trouvé que trois cas plutôt inverses, où notre interlocuteur semble dire que l'entité n'arrive pas vraiment à répercuter en interne la pression du groupe à travers la gestion budgétaire et où la marge de manœuvre de l'entité vis-à-vis du groupe ou des actionnaires est finalement plus faible que celle que les subdivisions se prennent en interne.

Par ailleurs, plusieurs interlocuteurs soulignent le caractère subjectif de la négociation, ce qui suggère une incertitude sur le niveau de difficulté réelle des objectifs finalement arrêtés :

25 : « La question que l'on se pose est : combien peut-il faire plus ? Si vous avez vu le film « Les tontons flingueurs » et la scène de la péniche, c'est celle que nous vivons tout le temps. »

2 : « D'une manière générale, on sait bien que tout responsable budgétaire essaye plus ou moins de se préserver une marge de manœuvre pour se prémunir contre les aléas. Cela fait partie du jeu. Et tout supérieur hiérarchique va chercher à torturer le budget qui lui est présenté. Il le fait avec l'aide de son contrôleur de gestion qui, normalement, lui aura préparé le travail. On demande à chaque fois pourquoi on arrive à telle marge, à tel pourcentage de baisse d'une ligne de coût. Mais on y passe un temps et on se montre d'un niveau d'exigence extrêmement variables en fonction de la perception qu'on a du collaborateur concerné : est-ce qu'il a tendance à jouer franc jeu d'emblée ou pas ? est-ce que c'est un collaborateur confirmé qui maîtrise suffisamment bien son domaine pour savoir apprécier les conséquences économiques ? »

5. Incitations monétaires internes basées sur le budget

Nous nous intéressons ici au calcul de rémunération variable des responsables de subdivisions de l'entité dans laquelle l'entretien a été réalisé. Il faut cependant souligner que n'est pas prise en compte l'incitation monétaire des commerciaux au respect de leurs objectifs de vente et/ou de marge, car elle est systématique à chaque fois qu'une entité a des commerciaux et elle existerait même en l'absence de réelle GB. Les incitations fondées sur le budget constituent un critère de détermination du type d'utilisation de la GB. Le récapitulatif sur cet item est réalisé en annexe 18.

On constate que des critères budgétaires interviennent dans le calcul des rémunérations variables des responsables de subdivisions budgétaires dans vingt-huit entités sur trente. Cependant, le critère budgétaire ne constitue qu'un critère parmi d'autres pour vingt-six (peut-être même vingt-sept) de ces vingt-huit entités. En outre, dans sept de ces vingt-huit entités, c'est le respect du budget global de l'entité qui est pris en considération, pas celui des sous-budgets ; et, sur les vingt-et-une autres entités, neuf prennent en compte à la fois le respect des sous-budgets et celui du budget global de l'entité (voire du niveau N+1 de l'entité). Cette distinction est importante à prendre en compte par rapport au type d'utilisation de la GB. En effet, une utilisation diagnostique de la GB suppose que les responsables d'un budget aient des incitations sur le respect de leur budget propre, reflétant la délégation qu'ils ont reçue. A l'inverse, des partisans d'une utilisation moins traditionnelle de la GB,

tels que Hope et Fraser pour le *beyond budgeting*, préconisent des récompenses fondées, entre autres, sur le respect d'un budget global, afin d'encourager la coopération entre responsables budgétaires et éviter le risque de cloisonnement. En revanche, des INM en lien direct avec le budget (sur la productivité, les rebuts, les taux de panne, etc.) servent de base à des calculs individuels de rémunération variable dans six entités où le budget n'est pas ou pas totalement décliné de manière monétaire ; nous avons considéré alors que cela pouvait être assimilé à des critères budgétaires spécifiques. Les critères non budgétaires évoqués pour le calcul des primes correspondent le plus souvent à des aspects qualitatifs portant sur des projets ou des plans d'action ou des qualités de management, et, plus rarement, à la progression du résultat ou du chiffre d'affaires.

6. Suivi des écarts en interne

Il s'agit de traiter ici de l'analyse des écarts interne à l'entité, et non pas du reporting au niveau N+1 ; par conséquent, lorsque l'entretien a été réalisé au niveau d'un siège, nous nous intéressons au reporting des filiales ou subdivisions. Cet item est utile pour caractériser le type d'utilisation de la GB : un suivi des écarts par exception est caractéristique d'une utilisation diagnostique, alors que des questions systématiques de la hiérarchie et centrées sur les explications opérationnelles des écarts sont caractéristiques d'une utilisation interactive. L'annexe 19 récapitule les pratiques à cet égard.

La fréquence de suivi des écarts est très variable, mais elle est mensuelle dans les deux tiers des entités (les autres fréquences mentionnées étant, par ordre décroissant, une fréquence variable en fonction des lignes budgétaires ou des subdivisions, la fréquence trimestrielle et la fréquence hebdomadaire). Par ailleurs, le suivi des écarts donne lieu à au moins une réunion systématique avec la hiérarchie dans dix-huit des trente entités, une réunion seulement en cas de dérive ou systématique mais seulement avec le responsable financier ou contrôleur de gestion ou encore moins fréquemment que la sortie des écarts dans six entités, et une diffusion partielle des écarts ou seulement pour information dans six entités (dont celles ne déclinant pas ou peu leur budget global). Le suivi des écarts inclut des données non monétaires ou donne clairement lieu à une recherche d'explications, orales ou écrites, du monétaire par des aspects opérationnels dans dix-neuf entités. Au total, en croisant les critères de fréquence et de demande systématique d'explication, nous considérons que l'attention portée en interne au suivi des écarts est élevée dans seize entretiens, modérée dans huit entretiens et faible à très faible dans six entretiens. Par comparaison avec le niveau d'attention porté par le groupe ou les actionnaires au reporting qui leur est adressé (cf. section 2, § 5.), il semble donc que l'attention portée au suivi des écarts et surtout à leur analyse et discussion s'intensifie lorsque l'on descend dans la hiérarchie des responsables budgétaires, mais reste cependant très variable d'une entité à l'autre.

Les *verbatim* fournis en annexe 19 mettent en lumière plusieurs points intéressants. En premier lieu, on remarque que l'intensité de l'attention portée par la hiérarchie ne peut pas être jugée sur la seule base du caractère systématique ou pas des analyses et questions. En effet, un certain nombre d'entités accordent manifestement beaucoup d'attention aux écarts, organisant des réunions et posant des questions systématiques sur les écarts, mais parce que le niveau de difficulté des objectifs est tel qu'il est rare qu'il n'y ait pas de dérive, ce qui est caractéristique d'une utilisation diagnostique et non pas interactive. Pour utiliser cet item afin de déterminer le type d'utilisation de la GB, il peut donc être intéressant de le croiser avec le niveau de difficulté des objectifs. Par ailleurs, on remarque aussi que l'intensité de l'attention portée aux écarts est pour certaines entités grandement favorisée par la forte modélisation opérationnelle des données monétaires ; cela se traduit par une conception très intégrative de la GB, englobant, souvent sous forme d'INM, les données non monétaires sous-jacentes aux données monétaires. Rappelons également que ce type de GB prédispose à son articulation avec d'autres dispositifs de contrôle, plus particulièrement les tableaux de bord et *balanced scorecards*.

Siganlons enfin que nous n'avons pas analysé ici la prise en compte de données non monétaires dans le contenu et/ou les explications des écarts ; en effet, elle est liée à la prise en compte de données non monétaires dans le contenu et l'argumentation des budgets, détaillée précédemment (cf. § 3).

7. Modalités internes d'aménagement des budgets initiaux

Cet item est intéressant pour déterminer le type d'utilisation de la GB. Par ailleurs, il peut présenter un intérêt pour les rôles financiers de la GB : gestion financière interne et communication financière externe. Nous l'analysons sous l'angle de la fréquence des re-prévisions, de leur horizon (toujours à fin d'exercice ou glissantes), de leur substitution ou pas au budget initial, de la participation des opérationnels à leur élaboration et, enfin, de leurs fonctions, notamment leur caractère plus ou moins volontariste. D'ailleurs, le caractère plus ou moins volontariste des re-prévisions nous ayant semblé pouvoir dépendre du niveau de difficulté des objectifs budgétaires, nous avons analysé leur utilisation interne en fonction du niveau de difficulté des budgets convenus avec le groupe ou les actionnaires (cf. section 1 ; § 3). L'annexe 20 récapitule les pratiques en matière de re-prévisions internes.

On constate que, si la pratique des re-prévisions est généralisée, leur nombre est très hétérogène, puisqu'il varie de un à douze par an. Les trois nombres les plus fréquemment mentionnés sont douze (pour neuf entités), trois (pour sept entités) et deux (pour sept entités). On relève par ailleurs une fréquence de re-prévision interne plus élevée que celle demandée par le groupe ou les actionnaires dans quatre des vingt-quatre entretiens ne se situant pas au niveau d'un siège. Soulignons enfin que seules deux entités pratiquent plus ou moins des *rolling forecasts*, les autres entités arrêtant toutes leurs re-prévisions à fin d'exercice. On constate donc que le caractère généralisé des re-prévisions

ainsi que leur fréquence dans l'ensemble assez élevée leur donne un intérêt potentiel élevé, que ce soit au titre des rôles financiers de la GB ou de ses rôles de pilotage des opérationnels. Cependant, le fait que les re-prévisions soient assez souvent faites au niveau global de l'entité constitue un indice de faible utilisation à des fins de pilotage interne ou mise sous tension des équipes. A cet égard, le niveau de participation des opérationnels aux re-prévisions et les fonctions de celles-ci apportent des informations plus précises.

Ainsi, on constate que la participation des opérationnels à l'élaboration des re-prévisions n'est systématique que dans dix des trente entités ; sur les vingt autres entités, les re-prévisions sont réalisées par le contrôle de gestion sans impliquer les opérationnels (voire sans les informer) dans quatorze entités et n'associent que partiellement les opérationnels (seulement certains d'entre eux, ou sur certaines re-prévisions ou sur certaines lignes budgétaires) dans six entités. On remarque que la taille des entités semble influencer l'implication des opérationnels dans les re-prévisions, ne serait-ce que parce que les petites entités déclinent souvent moins leur budget global (cf. § 1). Mais même dans les petites à assez petites entités où le budget global est au moins partiellement décliné, on constate que les re-prévisions sont réalisées en central par le contrôle de gestion et ne sont presque jamais utilisées pour le pilotage interne. Pour autant, la taille ne permet pas à elle seule d'expliquer la réalisation des re-prévisions en central par le contrôle de gestion, puisqu'on constate également cette pratique dans onze des vingt-et-une moyennes à grosses entités.

En matière de fonction des re-prévisions internes, on remarque que, logiquement et comme vis-à-vis du groupe, les re-prévisions se situant en fin d'exercice ont majoritairement comme but la simple prévision « fataliste » de l'atterrissage en fin d'année, à des fins de gestion financière interne ou de communication financière externe. On notera qu'elles prennent aussi parfois un tour plus politique (mentionné dans six entités) lorsqu'elles servent de base à la négociation budgétaire de l'année suivante, les responsables budgétaires concernés ayant alors tendance à vouloir les minorer. Quant aux re-prévisions réalisées plus tôt dans l'année, si elles intègrent systématiquement de nouvelles informations inconnues lors de la budgétisation (fonction minimale d'atterrissage financier en fin d'année), on constate en revanche qu'elles ne visent l'optimisation de performance que dans seize entités sur trente. Quand on croise le caractère volontariste des re-prévisions avec la difficulté à respecter le budget de l'entité, on constate que les re-prévisions sont en moyenne d'autant plus volontaristes que les objectifs initiaux sont difficiles. Le caractère encore volontariste des re-prévisions correspond donc la plupart du temps au souhait de respecter ou s'approcher le plus possible d'un objectif budgétaire annuel assez ambitieux. Ce constat est à mettre en relation avec le fait que les re-prévisions ne se substituent généralement pas au budget initial pour le calcul des rémunérations variables, ni pour le pilotage interne à travers le calcul d'écarts, à l'exception de quatre entités où la précision et la fiabilité du budget initial est assez faible. Par ailleurs, sur les seize entités cherchant à

travers les re-prévisions à réajuster ou susciter des plans d'actions, deux entités atteignent cependant facilement leur objectif budgétaire, voire le dépassent, et n'ont donc pas de pression particulière de la part du groupe. Or, pour ces deux entités, la GB n'est pas l'outil central d'orientation des comportements : constat *a priori* paradoxal, sauf si l'on considère que c'est peut-être justement parce qu'il n'y a pas de forte pression à travers la GB que les opérationnels n'ont pas d'intérêt à vouloir tirer les re-prévisions vers le bas. Ces deux entités sont cependant minoritaires par rapport aux sept autres ayant des objectifs relativement faciles à respecter. En effet, pour les entités où l'objectif budgétaire annuel est généralement atteint sans difficulté ou même dépassé, on constate que :

- la principale -quand ce n'est l'unique- finalité des re-prévisions est de satisfaire la demande du groupe ou des actionnaires dans six entités ; trois de ces six entités, dont le réalisé est souvent meilleur que le budget, soulignent spontanément qu'elles ont tendance à minorer le niveau d'ambition de leurs premières re-prévisions afin d'éviter que le groupe ne modifie à la hausse leur objectif de l'année en cours ;
- le nombre de re-prévisions est faible (entre une et trois re-prévisions dans l'année) et correspond à la fréquence demandée par le groupe pour les neuf entités ;
- la proportion d'entreprises dont les re-prévisions sont réalisées par le contrôle de gestion sans systématiquement impliquer les opérationnels est plus forte que pour les entreprises ayant plus de mal à atteindre leur objectif budgétaire annuel : sept entités sur neuf contre treize sur vingt-et-une.

8. Implication des opérationnels dans le processus budgétaire

L'implication des opérationnels dans le processus budgétaire, lors de l'élaboration du budget mais aussi en cours d'année, est un indice du type d'utilisation de la GB. Nous avons choisi d'évaluer cette implication au moyen d'une note pouvant varier de 0 à 9 et calculée sur la base de quatre critères :

- le niveau de déclinaison, noté entre 0 et 3 : 0 pour aucun sous-budget, 1 pour une déclinaison partielle ou sous forme d'INM, 2 pour une déclinaison systématique mais restant à un assez haut niveau de responsabilité, 3 pour une déclinaison systématique et descendant à des niveaux bas de responsabilité ;
- la participation des opérationnels à l'élaboration des sous-budgets, notée entre 0 et 2 : 0 pour aucune participation des opérationnels, 1 pour la participation de quelques-uns seulement des responsables budgétaires ou seulement sur certaines lignes budgétaires, 2 pour la participation systématique de tout responsable budgétaire ;
- l'implication par rapport aux écarts, notée entre 0 et 2 : 0 lorsque que les responsables budgétaires ne les connaissent pas ou les connaissent mais y attachent peu d'importance, 1 lorsque les écarts sont connus, souvent remontés par les responsables budgétaires eux-mêmes,

mais ne donnent lieu à question qu'en cas de dérive, 2 lorsque les écarts donnent systématiquement lieu à réunion avec la hiérarchie ;

- l'implication par rapport aux re-prévisions, notée entre 0 et 2 : 0 lorsque les re-prévisions sont faites par le contrôle de gestion, 1 lorsque les opérationnels participent à l'élaboration seulement partiellement ou de quelques re-prévisions, 2 lorsque toutes les re-prévisions sont élaborées avec les opérationnels et expliquées par eux à leur hiérarchie.

Cette analyse a été réalisée en classant les entités par taille et figure en annexe 14.

Nous trouvons une implication forte des opérationnels dans dix entretiens, assez forte dans huit entretiens, moyenne dans trois entretiens, faible à très faible dans neuf entretiens. On note également que les critères qui semblent les plus discriminants en matière d'implication sont la participation des opérationnels aux re-prévisions et, dans une moindre mesure, leur participation à l'élaboration et à l'analyse des écarts. En effet, on constate une participation des responsables de fonctions ou services à l'élaboration de leur sous-budget ou du budget global de l'entité dans vingt-six entretiens, alors que la participation des opérationnels à l'élaboration des données et à leur discussion n'est forte que dans dix-huit entretiens en ce qui concerne le suivi budgétaire et dans dix entretiens en ce qui concerne les re-prévisions.

On remarque par ailleurs que la taille influence mais ne détermine pas totalement le niveau d'implication des opérationnels dans la GB. Il en est de même pour la présence de critères budgétaires et leur nature dans le calcul d'incitations des opérationnels ; en effet, la prise en compte au moins partielle du respect d'un sous-budget spécifique dans les incitations est nettement plus souvent associée à une implication assez forte à forte que lorsque le respect du budget global de l'entité constitue le seul critère budgétaire utilisé dans le calcul des incitations. En revanche, on note que l'implication des opérationnels dans la GB est assez peu liée au niveau de difficulté des objectifs : en effet, l'implication est plus faible que ce que le niveau de difficulté des objectifs appellerait *a priori* dans douze entités et, à l'inverse, l'implication est plus forte que prévisible au regard de la difficulté dans sept entités ; ainsi, l'implication des opérationnels n'est pas en lien avec le niveau de difficulté des objectifs dans dix-neuf des trente entités. Enfin, le type d'actionnariat (entreprise cotée ou non, actionnariat familial ou financier, concentré ou dispersé) n'a aucune influence sur le niveau d'implication des opérationnels dans le processus budgétaire, alors qu'on aurait pu penser qu'il était susceptible d'en avoir sous forme de pression exercée sur l'entreprise et d'attente de fiabilité des informations financières transmises.

Les *verbatim* fournis en annexe 14 montrent que l'implication des opérationnels dans la GB ne passe pas forcément par l'existence de sous-budgets et donc, par une déclinaison interne du budget global. En effet, l'entité 16, en dépit de sa petite taille et bien que n'éclatant pas son budget global, implique

plus ses opérationnels dans la GB que ne le font d'autres entités éclatant pourtant, ne serait-ce que partiellement, leur budget.

Remarquons également dans le *verbatim* de l'entité 8 (siège d'une petite entreprise) que, bien que les opérationnels soient formellement très peu impliqués dans la GB (absence de réels sous-budgets et absence d'information sur le budget global), la GB sous-tend fortement un système central de pilotage pour l'entreprise, à savoir les contrats d'objectifs individuels. La GB constitue en quelque sorte dans cette entreprise la part immergée de l'iceberg d'orientation des comportements, dont les opérationnels ne voient que la traduction sous forme d'INM. Cela renvoie à une caractéristique déterminante pour le niveau de centralité de la GB : l'articulation avec d'autres dispositifs de contrôle, qui est au cœur de notre problématique. De même, les *verbatim* sur les entités 3, 9 et 17 soulignent la très forte imbrication dans la GB d'aspects monétaires et non monétaires, mais, à la différence de l'entité 8, de manière explicite et transparente pour les opérationnels, qui sont rendus responsables de sous-budgets.

9. Type d'utilisation de la GB en interne

On a exposé précédemment (cf. section 1, § 3) nos critères de caractérisation du type d'utilisation et les raisons de nos choix. Sur ces bases et de manière symétrique à ce que nous avons réalisé pour la relation avec le niveau N+1, nous nous contentons donc ici de caractériser le type d'utilisation en interne pour les trente entités, dont le détail est récapitulé en annexe 21.

Il ressort que l'utilisation de la GB est :

- plutôt diagnostique à diagnostique pour seize entités, soit environ la moitié des entités,
- hybride pour dix entités,
- plutôt interactive à interactive pour quatre entités.

On constate que la GB est utilisée en interne de manière moins fréquemment diagnostique que dans la relation avec le groupe ou les actionnaires (qui, pour mémoire, est diagnostique ou plutôt diagnostique dans vingt-et-une entités sur vingt-six). Cette différence est susceptible d'être expliquée par une plus grande proximité du terrain. On note cependant que, pour les six entités de niveau siège, la répartition entre les deux types d'utilisation est similaire à celle des subdivisions de groupe (trois utilisations diagnostiques ou plutôt diagnostiques et trois utilisations hybrides à interactives). On peut donc se demander si la perception de l'utilisation de la GB par le groupe n'est pas en partie fonction du niveau hiérarchique de la personne interrogée : il n'est pas exclu que le niveau qui exerce le contrôle ait parfois moins l'impression d'utiliser la GB de manière traditionnelle, c'est-à-dire diagnostique, que le niveau contrôlé.

Conclusion de la section 3

Nous avons analysé les pratiques budgétaires internes aux entités de manière symétrique à ce que nous avons fait en section 2 pour les pratiques dans la relation au groupe, mais en y ajoutant deux dimensions : le niveau de déclinaison interne, lui-même repris dans l'implication des opérationnels dans la GB. Ce panorama, réalisé à la fois de manière qualitative de manière numérique sur la base de tableaux récapitulatifs et au moyen de *verbatim* fournis en annexes, permet d'entrevoir tout à la fois la grande diversité des pratiques internes, leurs implications sur les rôles de la GB et sur l'articulation de la GB avec d'autres dispositifs de contrôle ainsi que des différences par rapport aux pratiques dans la relation au groupe. La section suivante permet d'approfondir cette diversité de pratiques.

Section 4. Implications potentielles de la diversité des pratiques sur l'importance de la GB

Dans cette section, nous analysons de manière systématique l'hétérogénéité des pratiques, afin de vérifier et préciser des impressions ayant émergé dans les deux sections précédentes. Puis nous rapprochons cette analyse du tableau 52 présenté en conclusion de la section 1, afin de mesurer les implications potentielles de cette diversité sur les rôles de la GB et sur l'articulation de la GB avec d'autres dispositifs de contrôle. Cette analyse sera réalisée à un double niveau :

- dans un premier temps entre les entités interrogées, et ce pour chacun des deux niveaux d'analyse,
- puis par comparaison des pratiques entre les deux niveaux d'analyse.

L'analyse systématique de convergence ou au contraire de diversité des pratiques réalisée dans cette section, à ses différents niveaux, repose sur le tableau 53 ci-dessous, dans lequel le niveau d'homogénéité des pratiques est qualifié pour chacune des dimensions sur les bases suivantes :

- homogénéité totale quand la tendance générale mentionnée est valable pour toutes les entités concernées,
- très forte quand elle vaut pour au moins 90% des entités,
- forte quand elle concerne entre 80% et 90% des entités
- assez forte quand elle concerne entre 70 et 80% des entités
- moyenne quand elle concerne entre 50 et 70% des entités
- assez faible quand elle ne concerne qu'entre 40 et 50% des entités
- faible quand elle ne concerne qu'entre 30 et 40% des entités.

Tableau 53 : Diversité des pratiques budgétaires selon les entités

Caractéristiques des pratiques budgétaires	Dans relation au groupe ou aux actionnaires		En interne aux entités	
	Tendance générale	Homogénéité (%)	Tendance générale	Homogénéité (%)
Déclinaison du budget			Le budget de l'entité est décliné au moins partiellement (28/30)	Très forte (93%)
			Quand déclinaison il y a, elle reste assez souvent à des niveaux hiérarchiques assez élevés (15/28) ; est en partie en fonction de la taille	Moyenne, (54%)
Cadrage du budget	Existence d'un cadrage (29/30)	Très forte (97%)	Existence d'un cadrage, spécifique ou global (23/26)	Forte (88%)
	Assez peu ferme (18/29)	Moyenne (61%)	Assez peu ferme (13/23)	Moyenne (56%)
	S'inscrit dans un horizon plus long de type plan moyen terme (23/29)	Forte (83%)	S'inscrit dans un horizon plus long de type plan moyen terme (19/23)	Forte (83%)
	Comportant des objectifs monétaires (sur le chiffre d'affaires et/ou le profit le plus souvent) ; (29/29)	Totale (100%)	Comportant des objectifs monétaires (sur le chiffre d'affaires et/ou le profit le plus souvent) ; (23/23)	Totale (100%)
	Assez souvent des objectifs non monétaires (principalement marketing) mais plus souples (16/29)	Moyenne (55%)	Assez souvent des objectifs non monétaires (principalement sur des plans d'action ou des INM) ; (12/23)	Moyenne (52%)
Contenu du budget	Mention de données non monétaires, mais plus souvent à l'oral que par écrit et de manière assez accessoire (14/24)	Moyenne (58%)	Assez forte argumentation des données monétaires par des aspects opérationnels (22/28)	Assez forte (79%)
Niveau de difficulté des objectifs	Difficulté faible (10/27) ou modérée (12/27)	Forte (81%)	Difficiles (14/30)	Faible (47%)
Incitations monétaires fondées sur le respect du budget	Respect du budget de l'entité comme critère significatif de bonus du dirigeant (20/23)	Forte (89%)	Respect d'un budget (global entité et/ou spécifique) dans les bonus des opérationnels	Très forte (93%)
			Respect de leur budget spécifique comme critère de bonus pour les opérationnels (21/28)	Assez forte (75%)
			Prise en compte du budget de l'entité dans le bonus (16/28)	Moyenne (57%)
	Prise en compte d'autres critères dans le calcul du bonus du dirigeant (23/23)	Totale (100%)	Prise en compte de critères non budgétaires dans le calcul des bonus (26 ou 27/28)	Très forte (93 à 96%)
	Les autres critères reposent majoritairement sur des considérations financières (11/16)	Moyenne (69%)	Les critères non budgétaires portent plutôt sur des objectifs qualitatifs spécifiques (14/20°)	Assez forte (70%)
Suivi des écarts	Reporting mensuel (25/26)	Très forte (96%)	La fréquence est plutôt mensuelle (20/30)	Moyenne (67%)
	Comportant uniquement ou principalement des données financières (11/19)	Moyenne (58%)	Suscitant explications des écarts monétaires par aspects opérationnels (19/30)	Moyenne (63%)
	Donnant lieu à questions ou réunion systématiques avec	Moyenne (52%)	Donne lieu à au moins une réunion systématique (voire	Moyen (63%)

	le groupe (14/27)		plusieurs) avec la hiérarchie (19/30)	
Aménagements du budget en cours d'année	Existence de re-prévisions (30/30)	Totale (100%)	Existence de re-prévisions (30/30)	Totale (100%)
	A raison de 2 ou 3 par an (18/30)	Moyenne (60%)	A raison principalement de 12, 3 ou 2 par an	Faible (30% pour 12 par an)
	Non glissantes (27/30)	Forte (90%)	Non glissantes (28/30)	Très forte (93%)
	Les premières re-prévisions sont assez souvent plutôt volontaristes (17/30)	Moyenne (57%)	Les re-prévisions faites assez tôt dans l'année sont assez souvent plutôt volontaristes (16/30) ; en partie fonction de la taille	Moyenne, (53%)
	Aucune re-prévision n'a généralement la possibilité de se substituer au budget (26/30)	Forte (83%)	Les re-prévisions ne se substituent quasiment jamais officiellement au budget et peu souvent officieusement non plus pour le pilotage (29/30)	Très forte (97%)
Implication des responsables opérationnels /GB			L'implication des opérationnels dans la GB est dans l'ensemble assez forte (8/30) à forte (10/30) ; est en partie fonction de la taille et des critères de calcul incitations	Moyenne, (60% pour forte et assez forte)
			La participation des opérationnels à la construction des budgets ou INM liés est forte (26/30)	Forte (87%)
			L'implication des opérationnels dans le suivi des écarts est assez forte (6/30) à forte (18/30)	Assez forte (80%)
			L'implication des opérationnels dans les re-prévisions est assez souvent faible, voire nulle (20/30)	Moyenne (67%)
Type d'utilisation (diagnostique ou interactive)	Diagnostique, avec parfois quelques aménagements	Forte (81%)	Le plus souvent diagnostique, (avec quelques aménagements parfois), mais proportion significative de cas où est hybride ou interactive.	Moyenne (53% pour diagnost.)
Score moyen d'homogénéité		74,16%	Score moyen d'homogénéité	70%

1. Analyse de diversité des pratiques budgétaires entre les entités

Nous analysons d'abord la diversité des pratiques budgétaires et ses implications potentielles dans la relation au groupe, puis en interne aux entités. Rappelons qu'il ne s'agit bien pour l'instant que d'implications potentielles, qui ne pourront être vérifiées qu'au chapitre 6 en ce qui concerne l'influence sur les rôles et au chapitre 7 en ce qui concerne l'articulation avec d'autres dispositifs.

1.1. Analyse de diversité des pratiques dans la relation au groupe ou aux actionnaires

On constate dans le tableau 53 que les points sur lesquels les pratiques budgétaires présentent le plus de diversité dans la relation au groupe ou aux actionnaires sont les suivants, par ordre décroissant d'importance :

- le caractère systématique ou pas des questions du groupe suite au reporting (52%);
- l'existence ou pas de données non monétaires dans le cadrage budgétaire par le groupe (55%) ;
- le niveau d'ambition des re-prévisions réalisées encore assez tôt dans l'année (57%);
- le caractère principalement monétaire du reporting au groupe (58%) ;
- la plus ou moins grande prise en compte d'éléments non monétaires dans le budget négocié avec le groupe (58%) ;
- le nombre de re-prévisions ou d'aménagements en cours d'année du budget vis-à-vis du groupe (deux ou trois re-prévisions pour 60%);
- le niveau de fermeté du cadrage budgétaire par le groupe (assez peu ferme pour 61%) ;
- le caractère majoritairement financier des critères retenus pour le calcul de la rémunération variable du dirigeant d'entité, en dehors du budget de l'entité (qui est presque toujours pris en compte) : 69%.

A l'inverse, on note la récurrence des caractéristiques suivantes :

- le groupe procède à un cadrage du budget (97%) sur des aspects monétaires (100%) ; ce cadrage s'inscrit souvent (83%) dans un horizon de plus long terme que l'année ;
- la difficulté des objectifs retenus par le groupe n'est pas particulièrement élevée, voire faible (81%) ;
- le budget de l'entité constitue presque toujours (89%) un critère de calcul, mais non exclusif (100%), de rémunération variable pour le dirigeant ;
- le reporting au groupe est mensuel (96%) ;
- l'entité réalise au moins une (100%), et généralement plusieurs, re-prévisions au groupe ; la dernière a pour seule ambition de prévoir l'atterrissage en fin d'année ; les re-prévisions ne se substituent pas au budget (83%) ;
- le groupe ou les actionnaires font une utilisation diagnostique à plutôt diagnostique de la GB (81%).

La confrontation de ces constats au tableau de l'intérêt des différentes dimensions de caractérisation des pratiques (cf. conclusion de la section 1) permet de mettre en lumière les implications potentielles de la diversité ou au contraire de la diversité des pratiques dans la relation au groupe. Cette confrontation est réalisée dans le tableau 54 ci-dessous, dans lequel les items ou sous-items

enregistrant le plus d'hétérogénéité sont mis en caractères gras, et ceux enregistrant le plus d'homogénéité en caractères normaux.

Tableau 54 : Implications potentielles de la diversité des pratiques dans la relation au groupe

Items et sous-items		Caractérisation des rôles stratégiques	Caractérisation type utilisation de la GB	Intensité de la mise ss tension	Articulation avec d'autres dispositifs	Autres intérêts
Cadrage du budget	Existence d'un cadrage	Déclinaison <i>versus</i> émergence de la stratégie				
	Cadrage incluant des données non monétaires	Indice de déclinaison stratégique globale				
	Fermeté du cadrage du budget	Intensité de la déclinaison stratégique				
Place des données non monétaires dans les budgets, leur argumentation et leur négociation		Indice sur le type de déclinaison stratégique Potentiel d'émergence de la stratégie	Indice sur le type d'utilisation		Articulation / aux dispositifs de pilotage opérationnel	
Difficulté des objectifs, <i>slack</i> , dureté des négociations				Intensité de la MS		
Incitations	Incitations monétaires/ budget	Indice de déclinaison stratégique monétaire	Indice d'utilisation diagnostique		Articulation avec des dispositifs RH	
	Existence de critères d'incitation autres que budgétaires	Indice sur le type de déclinaison stratégique	Indice d'utilisation interactive	Indice d'intensité faible ou atténuée		
Reporting	Fréquence du reporting			Potentiel d'intensité de MS		Potentiel communication financière
	Place du non monétaire dans le reporting	Indice sur le rôle d'émergence de la stratégie	Indice d'utilisation interactive		Articulation / dispositifs de pilotage opérationnel	
	Attention de la hiérarchie seulement si dérive		Indice d'utilisation diagnostique			
Représvisions	Fréquence des reprévisions			Indice d'intensité de MS		Potentiel communication financière
	Intangibilité du budget		Indice d'utilisation diagnostique			
	Ambition des reprévisions situées tôt dans l'année			Forte ambition : intensité de MS		

On constate que les pratiques budgétaires les plus convergentes (pour au moins 70% des entités, cf. items en caractères normaux) dans la relation au groupe constituent potentiellement les indices :

- d'un rôle de déclinaison stratégique monétaire par le groupe, sans présager du fait que la déclinaison monétaire soit stricte ou argumentée, mais excluant une déclinaison stratégique globale ;
- d'une utilisation diagnostique ; celle-ci est suggérée par la convergence de plusieurs items permettant de la caractériser, ce qui se retrouve bien sûr aussi dans la dimension sur le type d'utilisation (non mentionnée dans le tableau ci-dessus mais apparaissant dans le tableau 53) ;
- d'une mise sous tension faible ou modérée par la GB ;
- d'une articulation de la GB avec les dispositifs de ressources humaines pour les dirigeants d'entité ;
- d'un fort potentiel d'utilisation de la GB au titre de ses rôles financiers.

En revanche, les dimensions et items à l'égard desquels les pratiques budgétaires sont les plus différenciées dans la relation avec le groupe (cf. les items en caractères gras) suggèrent que certains groupes ou sièges ou actionnaires (moins de 70% d'entre eux) :

- utilisent la GB à des fins de déclinaison stratégique monétaire non pas stricte mais argumentée ;
- utilisent la GB pour l'émergence de la stratégie ;
- ont une utilisation hybride de la GB : relevant d'une utilisation interactive à certains égards, tout en gardant à d'autres égards les caractéristiques d'une utilisation diagnostique (cf. points de convergence ci-dessus) ;
- articulent la GB avec d'autres dispositifs de pilotage tels que les tableaux de bord, gestion de projets ou de plans d'action, etc.

1.2. Analyse de diversité des pratiques internes aux entités

Le tableau 53 permet de constater que les points sur lesquels la diversité des pratiques est la plus grande, mais désormais en interne, sont les suivants, par ordre décroissant d'importance :

- le nombre de reprévisions (30% pour 12 reprévisions, 23% pour 3, 23% pour 12 et 23% pour d'autres nombres ou fréquences encore) ;
- le niveau de difficulté des objectifs (47%) ;
- la mention ou pas d'éléments non monétaires dans le cadrage budgétaire (52%) ;
- le type d'utilisation de la GB, diagnostique, hybride ou interactive (53%) ;
- le caractère plus ou moins volontariste des re-prévisions réalisées dans la première partie de l'année (53%) ;

- le niveau de déclinaison du budget de l'entité en sous-budgets, qui dépend en partie de la taille de l'entité (54%) ;
- le niveau de fermeté du cadrage par le siège ou le groupe (56%) ;
- la prise en compte ou pas du budget global de l'entité (et non pas spécifique) dans les critères de calcul de rémunérations variables des opérationnels (57%) ;
- le niveau d'explication des écarts monétaires par des aspects opérationnels (63%) ;
- la demande d'explication des écarts à la hiérarchie dans le cadre de réunions (63%) ;
- le niveau d'implication des opérationnels dans les révisions ; qui dépend en partie de la taille de l'entité (67%) ;
- la fréquence de calcul des écarts (67%).

Les points sur lesquels les pratiques budgétaires internes sont à l'inverse les plus similaires sont les suivants :

- le budget global de l'entité est le plus souvent au moins partiellement décliné en sous-budgets (93%) ;
- la construction du budget initial fait très souvent (88%) l'objet d'un cadrage, comportant toujours (100%) des objectifs monétaires (généralement sur le profit et/ou les ventes), et s'inscrivant le plus souvent (83%) dans un horizon plus long que l'année ;
- les budgets des subdivisions sont souvent (79%) assez fortement argumentés par des aspects opérationnels ou non monétaires ;
- le budget intervient presque toujours (93%) dans le calcul de rémunération variable des opérationnels, assez souvent (75%) au titre du respect de leurs budgets spécifiques, mais presque toujours (environ 95%) à côté d'autres critères non budgétaires, renvoyant généralement à des objectifs qualitatifs spécifiques ;
- il existe au moins une re-prévision par an (100%) ; les re-prévisions sont rarement (17%) glissantes ; elles ne se substituent quasiment jamais (3%) officiellement au budget et très peu souvent officieusement.
- la participation des opérationnels à la construction des budgets est très souvent (87%) forte ; l'implication des opérationnels est le plus souvent (80%) encore assez forte à forte par rapport au suivi des écarts.

La confrontation de ces constats au tableau 52 sur l'intérêt des différentes dimensions de caractérisation des pratiques (cf. conclusion section 1) permet de mettre en lumière les implications potentielles de la diversité ou au contraire de l'homogénéité des pratiques internes. Cette confrontation est réalisée dans le tableau 55 ci-dessous, dans lequel les dimensions et items enregistrant le plus d'hétérogénéité sont mis en caractères gras, ceux enregistrant le plus

d'homogénéité en caractères normaux et ceux présentant une ambiguïté d'interprétation en caractères italiques.

Tableau 55 : Implications potentielles de la diversité des pratiques budgétaires internes

Items et sous-items		Caractérisation des rôles stratégiques	Caractérisation type utilisation de la GB	Intensité de la mise sous tension	Articulation avec d'autres dispositifs
Déclinaison forte (uniquement pour analyse interne)			Potentiel d'utilisation diagnostique		
Implication forte (uniquement pour analyse interne)			Indice d'utilisation interactive		
Cadrage du budget	Existence d'un cadrage	Déclinaison <i>versus</i> émergence de la stratégie			
	Cadrage incluant données non monétaires	Indice de déclinaison stratégique globale			
	Fermeté du cadrage du budget	Intensité de la déclinaison stratégique			
Place des données non monétaires dans les budgets, leur argumentation et leur négociation		Indice sur le type de déclinaison stratégique Potentiel d'émergence de la stratégie	Indice sur le type d'utilisation		Articulation / dispositifs de pilotage
Difficulté des objectifs, slack, dureté des négociations				Intensité de la MS	
Incitations	Incitations monétaires/ sous-budgets	Indice de déclinaison stratégique monétaire	Indice d'utilisation diagnostique		Articulation avec des dispositifs RH
	Existence de critères d'incitation autres que sous-budgets	Indice sur les rôles stratégiques	Indice d'utilisation interactive	Indice d'intensité faible ou atténuée	
Suivi des écarts	Fréquence du suivi des écarts			Potentiel d'intensité de la MS	
	Place du non monétaire dans le suivi écarts	Indice sur le rôle d'émergence de la stratégie	Indice d'utilisation interactive		Articulation / dispositifs de pilotage
	<i>Attention de la hiérarchie seulement si dérive</i>		<i>Indice d'utilisation diagnostique</i>		
Représivisions	Fréquence reprévisions			Indice d'intensité de la MS	
	Intangibilité du budget		Indice d'utilisation diagnostique		
	Ambition des reprévisions situées tôt dans l'année			Forte ambition : intensité MS	

Notons que nous avons considéré que l'attention portée par la hiérarchie au suivi des écarts était ambiguë (caractères en italiques). En effet, rappelons que l'interprétation de cette caractéristique à l'égard du type d'utilisation nous semble devoir être croisée avec le niveau de difficulté des objectifs :

les dérives par rapport au budget étant susceptibles d'être fréquentes dans les entités où le niveau de difficulté des objectifs est élevé, il n'est pas possible de se positionner sur ce que le caractère systématique des questions et/ou réunions avec la hiérarchie sur le suivi des écarts signifie en matière de type d'utilisation sans tenir compte du niveau de difficulté.

Le tableau 55 suggère quelques régularités quant aux implications des pratiques budgétaires internes :

- la fréquence du cadrage, même si ses modalités varient d'une entreprise à l'autre, donne à penser que la GB est presque toujours utilisée au titre de la déclinaison stratégique, sans préjuger de son type ni de son intensité ;
- la mention très fréquente de données non monétaires dans le contenu et/ou l'argumentation à la fois des budgets et des écarts rend possibles le rôle d'émergence de la stratégie, l'utilisation interactive de la GB et l'articulation de la GB avec d'autres dispositifs de pilotage ;
- la fréquence des critères budgétaires dans le calcul des incitations des opérationnels indique une articulation fréquente de la GB avec les dispositifs de gestion des ressources humaines.

Les autres régularités sont difficilement exploitables en termes d'indices sur les rôles de la GB ou sur l'articulation de la GB avec d'autres dispositifs de contrôle :

- le budget global est certes souvent décliné, mais parfois très partiellement et à des niveaux hiérarchiques divers, limitant donc les possibilités d'interprétation sur le potentiel d'utilisation diagnostique ;
- la participation des opérationnels à l'élaboration des budgets est forte mais c'est l'implication des opérationnels dans le suivi budgétaire et les re-prévisions, qui est en revanche plus faible et plus variable, surtout pour les reprévisions, qui serait le plus utile pour caractériser le type d'utilisation ;
- des critères budgétaires sont souvent pris en compte dans le calcul des incitations, mais ils ne portent pas toujours sur le respect des sous-budgets ou comportent aussi le respect du budget global et, par ailleurs, il existe très souvent des critères non budgétaires, qui relativisent l'impact des critères budgétaires ; les critères budgétaires dans les incitations ne permettent donc pas d'interprétation globale sur le type d'utilisation de la GB ni ses rôles stratégiques ;
- l'intangibilité officielle du budget est presque systématique, mais les opérationnels ne sont pas toujours directement concernés par le budget, que ce soit parce que la déclinaison du budget est faible, ou parce que le respect de leur sous-budget n'intervient pas ou peu dans le calcul de leurs incitations ; cette intangibilité du budget ne peut donc pas être considérée comme un réel indice d'utilisation diagnostique de la GB pour les opérationnels, pas plus qu'un indice du type de déclinaison de la stratégie à leur égard.

Par ailleurs, certaines pratiques internes s'avèrent très diversifiées et fournissent donc un indice de diversité des implications sur les rôles de la GB :

- le niveau de difficulté des objectifs, la fréquence du suivi des écarts, la fréquence des re-prévisions et leur niveau d'ambition sont très variables et constituent les indices d'une mise sous tension d'intensité très variable ;
- le contenu et la fermeté du cadrage budgétaire sont très variables, ce qui ne permet pas de dégager de tendance générale sur le type de déclinaison stratégique ;
- la diversité des niveaux de déclinaison interne des budgets et d'implication des opérationnels dans la GB suggère une grande hétérogénéité du type d'utilisation de la GB ; cela va dans le même sens que les difficultés d'interprétation à l'égard du type d'utilisation, mentionnées ci-dessus à propos de la participation des opérationnels, les critères utilisés pour le calcul d'incitations, l'intangibilité du budget.

Au global, les pratiques budgétaires internes apparaissent donc très diversifiées, pas tant point par point qu'à l'égard de ce qui permet de constituer des indices sur les rôles de la GB et l'articulation avec les autres dispositifs de contrôle. En effet, les seules régularités qu'elles suggèrent en termes d'implications sont les suivantes : la fréquence du rôle de déclinaison stratégique, le potentiel d'une utilisation interactive, le potentiel d'un rôle d'émergence de la stratégie, le potentiel d'articulation de la GB avec d'autres dispositifs de pilotage et avec la gestion des ressources humaines. En revanche, elles sont trop diversifiées pour permettre de dégager une tendance générale en matière de type de déclinaison de la stratégie, de type d'utilisation de la GB et d'intensité de la mise sous tension. Sur ces types d'implications, la diversité des pratiques budgétaires internes est donc susceptible de présenter d'autant plus d'intérêt pour comprendre ce qui différencie le niveau de centralité de la GB d'une entité à l'autre.

2. Des pratiques budgétaires différentes en interne de vis-à-vis du groupe

Le tableau 53 permet également de synthétiser les principales différences de pratiques budgétaires selon le niveau d'analyse : dans la relation au siège ou en interne. On constate, certes, que le niveau d'homogénéité global des pratiques budgétaires est à la fois similaire entre les deux niveaux d'analyse et assez élevé (scores moyens d'homogénéité de 74,16% et de 70%). Cependant, on relève des points de nette divergence sur les pratiques selon le niveau d'analyse, que ce soit en termes de tendance générale ou de niveau d'homogénéité ; les divergences les plus prononcées portent sur les points suivants :

- les orientations non monétaires indiquées le cas échéant dans le cadrage budgétaire sont plus souples et plus accessoires de la part du groupe qu'en interne ;

- le contenu budgétaire : la mention de données non monétaires dans le budget est moins fréquente dans la relation au siège qu'en interne et, qui plus est, quand elle existe, elle est moins développée et considérée comme plus accessoire ;
- le niveau de difficulté des budgets est moins difficile vis à vis du siège qu'en interne ;
- si le respect du budget ne constitue quasiment jamais le critère exclusif des rémunérations variables, les autres critères sont cependant souvent monétaires pour le dirigeant d'entité, alors qu'ils sont majoritairement qualitatifs pour les opérationnels des entités ; par ailleurs, le respect du budget global de l'entité intervient assez souvent dans le calcul des incitations des opérationnels, ce qui minimise alors l'importance de la responsabilisation des opérationnels sur le respect de leur sous-budget ;
- le suivi budgétaire est moins souvent mensuel mais donne un peu plus souvent lieu à explications et analyse systématique en interne que vis-à-vis du siège ;
- les informations échangées à propos du suivi des écarts portent plus souvent sur les données non monétaires en interne que vis-à-vis du groupe, de manière symétrique au contenu et à l'argumentation initiale des budgets ;
- la fréquence des re-prévisions est encore plus variable et tend à être en moyenne plus élevée en interne que vis-à-vis du siège; nous excluons que cette fréquence parfois plus forte en interne puisse traduire une plus forte utilisation interne de la GB au titre de la communication financière car ce rôle a peu de sens pour des subdivisions ;
- bien que l'utilisation diagnostique de la GB reste majoritaire dans les deux niveaux d'analyse, elle est cependant moins fréquente en interne que vis-à-vis du siège ; c'est même sur ce point que la différence sur les niveaux d'homogénéité est la plus grande.

Le dernier constat sur l'utilisation moins souvent diagnostique de la GB est en partie lié à trois des points de différence mentionnés juste avant : la plus grande prise en compte de données non monétaires dans la construction du budget ainsi que d'éléments qualitatifs dans les calculs de rémunération variable et l'attention un peu plus systématiquement portée par la direction aux écarts.

Les points sur lesquels les pratiques budgétaires sont à l'inverse assez similaires en interne et dans la relation avec le siège sont les suivants :

- le cadrage budgétaire : il est presque systématique, contient toujours des éléments monétaires (principalement sur le profit et sur les ventes) mais également plus de la moitié du temps des éléments non monétaires, il s'inscrit généralement dans une perspective de moyen terme, et son niveau de fermeté, bien que plus variable d'une entité à l'autre, est en moyenne assez faible ;
- le respect d'aspects budgétaires constitue presque toujours un critère de calcul des rémunérations variables, ce qui constitue un indice de déclinaison monétaire de la stratégie ;

par ailleurs, ces critères budgétaires sont rarement exclusifs ; la responsabilisation sur les seuls aspects budgétaires est donc exclue en interne comme de la part du groupe ;

- l'explication des écarts à la hiérarchie lors de réunions systématiques est variable dans la relation avec le groupe et en interne (bien qu'un peu moins variable en interne) ;
- la pratique des re-prévisions budgétaires est généralisée, il existe très peu de *rolling forecasts* et les re-prévisions se substituent rarement au budget initial ; le budget initial reste donc la référence principale pour la mise sous tension, même en cas d'utilisation hybride ou interactive ;
- le caractère volontariste des premières re-prévisions est assez variable selon les entités mais est en moyenne plutôt élevé.

Le tableau 56 ci-dessous synthétise les implications potentielles de ces constats.

Tableau 56 : Implications potentielles comparées des pratiques internes versus groupe

Cadrage	Existence d'un cadrage	- Rôle très fréquent de déclinaison de la stratégie en interne comme par le groupe ; - Indice de faible rôle d'émergence de la stratégie en interne comme par le groupe
	Cadrage incluant données non monétaires	Déclinaison stratégie globale potentiellement plus importante en interne que de la part du groupe, bien que variable pour les 2 niveaux
	Fermeté du cadrage	Intensité modérée, dans l'ensemble, de la déclinaison stratégique, en interne comme de la part du groupe, variable aux 2 niveaux, mais un peu plus en interne
Place des données non monétaires dans les budgets, leur argumentation et leur négociation		Données non monétaires plus mentionnées et de manière moins accessoire en interne que pour groupe, d'où <ul style="list-style-type: none"> - potentiellement moins de déclinaison strictement monétaire en interne - potentiellement plus d'émergence de la stratégie en interne - -potentiellement plus d'utilisation interactive en interne - potentiellement plus d'articulation de la GB avec les autres dispositifs de pilotage opérationnel
Difficulté des objectifs, slack, dureté des négociations		- Intensité de la mise sous tension plus forte en moyenne en interne que de la part du groupe, bien que variable aux 2 niveaux
Incitations	Incitations monétaires/critères budgétaires	- Budget comme levier de mise sous tension en interne comme par le groupe - Indice de déclinaison stratégique monétaire potentiellement similaire en interne et par le groupe - Articulation de la GB avec les dispositifs RH en interne et au niveau du groupe
	Existence de critères d'incitation autres que budget spécifique	Incitation sur périmètre budgétaire spécifique moins forte pour les opérationnels que pour les dirigeants, d'où : <ul style="list-style-type: none"> - indice de déclinaison stratégique moins strictement monétaire en interne que par groupe - indice d'utilisation plus interactive en interne que par groupe - indice de plus forte atténuation de la mise sous tension par la GB en interne que dans relation avec groupe
Suivi des écarts	Fréquence du reporting, suivi écarts	Indice de plus faible mise sous tension par la GB en interne que par le groupe
	Place du non monétaire dans suivi écarts	Emergence de la stratégie potentiellement plus forte en interne que pour le groupe Indice de plus forte utilisation interactive en interne Indice d'articulation de la GB avec d'autres dispositifs de pilotage
	<i>Attention de la hiérarchie seulement si dérive</i>	<i>Plus fort potentiel de dérives budgétaires en raison de la plus grande difficulté des objectifs en interne que dans la relation au groupe ne permet pas de se prononcer sur le type d'utilisation</i>
Reprévisions	Fréquence reprévisions	Indice de plus forte mise sous tension en interne que par le groupe
	Intangibilité budget	Indice similaire d'utilisation diagnostique en interne et par le groupe
	Ambition des reprévisions situées tôt dans l'année	Indice similaire de mise sous tension variable mais assez forte en moyenne, en interne et par le groupe

On constate que les différences de pratiques entre les deux niveaux d'analyse fournissent des pistes, mais parfois contradictoires, sur leurs implications en matière de déclinaison de la stratégie, d'émergence de la stratégie, de type d'utilisation, d'intensité de la mise sous tension et d'articulation de la GB avec d'autres dispositifs de contrôle.

Ainsi, en matière de déclinaison de la stratégie :

- Le cadrage budgétaire est très fréquent mais d'une fermeté variable et assez souple en moyenne, tant en interne que par le groupe ; cela suggère que le rôle de déclinaison stratégique est exercé fréquemment et à peu près avec la même intensité en interne que par le groupe.
- La plus forte prise en compte en interne de données non monétaires dans le cadrage suggère que la déclinaison stratégique est plus souvent globale en interne que par le groupe.
- La plus forte prise en compte en interne de données non monétaires dans le contenu et la négociation des budgets suggère que la déclinaison stratégique strictement monétaire est moins fréquente en interne que de la part du groupe.
- La prise en compte de critères budgétaires dans les incitations suggère que la déclinaison stratégique à travers la GB porte presque toujours au moins partiellement sur des données monétaires en interne et de la part du groupe.
- La prise en compte dans les incitations de critères autres que le budget spécifique du responsable concerné, croisée avec l'importance des données non monétaires dans les budgets, toutes deux plus marquées en interne que dans la relation avec le groupe, suggèrent que la déclinaison stratégique est moins souvent strictement monétaire en interne que de la part du groupe.

Ainsi, les pratiques budgétaires suggèrent que la GB exerce presque toujours un rôle de déclinaison stratégique, que ce soit en interne ou pour le groupe. Ces pratiques créent un potentiel d'intensité variable mais modérée en moyenne de déclinaison stratégique, en interne comme pour le groupe. Elles suggèrent également que la déclinaison est moins souvent strictement monétaire, voire plus souvent globale, en interne que dans la relation avec le groupe.

En matière d'émergence de la stratégie :

- La très forte fréquence du cadrage budgétaire limite autant en interne que pour le groupe la possibilité d'utiliser la GB pour faire émerger la stratégie.
- La plus forte place des données non monétaires dans l'argumentation des budgets et un peu dans l'explication des écarts en interne que dans la relation au groupe suggère que la GB est plus susceptible de jouer un rôle d'émergence de la stratégie en interne.

Ainsi, les pratiques budgétaires suggèrent que la GB exerce assez peu un rôle d'émergence de la stratégie, mais cependant plus fort en interne que vis-à-vis du groupe.

En matière d'intensité de la mise sous tension.

- Le niveau de difficulté des objectifs indique une mise sous tension par la GB d'intensité très variable, mais globalement plus forte en interne que par le groupe.
- La prise en compte presque systématique de critères budgétaires dans les incitations, en interne comme de la part du groupe, indique une forte volonté d'utiliser la GB pour la mise sous tension aux deux niveaux d'analyse ; l'interprétation de cet item gagne cependant à être modulée par le niveau de difficulté des objectifs budgétaires, qui apparaît plus élevé en interne que dans la relation au groupe.
- La fréquence du suivi des écarts offre un potentiel de mise sous tension par la GB plus faible en interne que pour le groupe.
- La fréquence des révisions offre un potentiel de mise sous tension par la GB un peu plus fort en interne que pour le groupe.
- Le caractère volontariste des révisions situées assez tôt dans l'année constitue un indice de mise sous tension, en l'occurrence variable, mais globalement assez fréquent et marqué pour les deux niveaux d'analyse.

Sur l'intensité de la mise sous tension, les pratiques ne sont donc pas totalement convergentes. Cependant, à l'exception de la fréquence des écarts et du caractère volontariste des révisions, elles suggèrent que la mise sous tension à travers la GB est susceptible d'être plus forte en interne que par le groupe.

En matière de type d'utilisation :

- La prise en compte de données non monétaires dans la phase de budgétisation et dans celle de suivi des écarts ainsi que la prise en compte dans les incitations de critères autres que le respect du budget spécifique du responsable concerné suggèrent que l'utilisation interactive de la GB est potentiellement plus forte en interne que par le groupe. On soulignera cependant que, même pour la relation au groupe où les critères non budgétaires sont plus fréquents, ils ne sont cependant jamais exclusifs, ce qui tend à conforter notre choix de considérer le type d'utilisation de manière bipolaire et non pas binaire.
- Le caractère un plus souvent systématique des explications avec la hiérarchie sur les écarts en interne qu'avec le groupe ne permet pas d'en déduire que l'utilisation interactive est plus fréquente en interne que par le groupe ; en effet, le niveau de difficulté globalement plus élevé des objectifs en interne rend les cas de dérives budgétaires plus probables et donc la demande d'explications dans le cadre d'une utilisation diagnostique également plus probable.
- Le fait que les re-prévisions ne soient presque jamais glissantes et se substituent rarement au budget initial comme référence pour le pilotage en cours d'année traduit le caractère intangible du budget, tant en interne que pour le groupe ; cela suggère que le potentiel d'utilisation diagnostique de la GB est identique en interne et pour le groupe. Rappelons à ce

propos que Simons considère qu'une utilisation interactive de la GB ne signifie pas que le budget ne constitue pas la cible à essayer de respecter, mais que l'évaluation de performance est plus fonction des efforts réalisés pour le respecter que de son niveau d'atteinte. L'utilisation interactive selon Simons n'est donc pas incompatible avec l'intangibilité du budget en cours d'année.

Les pratiques suggèrent donc que l'utilisation de la GB tend à être plus interactive et moins diagnostique en interne que par le groupe. Ce constat se retrouve bien sûr dans l'item récapitulatif sur le type d'utilisation, qui découle des pratiques que nous venons de citer. On soulignera également que l'utilisation moins diagnostique de la GB en interne ne se traduit pas par une moindre ambition des budgets initiaux, au contraire. Cela pourrait s'expliquer par le fait que, les opérationnels étant moins strictement centrés et évalués sur le respect d'un objectif strictement budgétaire, leur propension à vouloir se ménager du *slack* est moindre. Ce constat est également conforme avec ce que Simons (1995) dit d'une utilisation interactive de la GB.

En matière d'articulation de la GB avec d'autres dispositifs de contrôle :

- La place des données non monétaires dans les budgets ou leur argumentation et dans les écarts ou leur explication suggère que la GB est plus fortement articulée en interne qu'au niveau du groupe avec d'autres dispositifs de pilotage opérationnel tels que les tableaux de bord, les dispositifs de gestion de projet, de suivi de la qualité, etc.
- La prise en compte presque systématique de critères budgétaires dans les incitations monétaires indique que la GB est à peu près aussi fréquemment articulée aux dispositifs de gestion des ressources humaines en interne qu'au niveau du groupe.

La comparaison des implications des pratiques budgétaires des deux niveaux d'analyse permet donc de mettre en lumière des différences sensibles entre les deux niveaux et semble donc confirmer un point de notre cadre conceptuel : le niveau hiérarchique d'analyse de la GB est susceptible d'intervenir dans l'explication du niveau de centralité de la GB, par l'intermédiaire des implications des pratiques sur, d'une part les rôles de la GB, d'autre part l'articulation de la GB avec d'autres dispositifs de contrôle.

Conclusion du chapitre 5

Ce chapitre visait à présenter les pratiques budgétaires observées dans les trente entretiens puis à dégager leurs implications potentielles sur les rôles de la GB et sur l'articulation de la GB avec d'autres dispositifs de contrôle.

Nous avons tout d'abord exposé ce qui a présidé à nos choix de caractérisation des pratiques budgétaires. Ces choix nous distinguent à certains égards de ceux réalisés, d'une part, par Sponem (2004) sur la caractérisation des pratiques budgétaires dans leur ensemble, et, d'autre part, par Simons (principalement 1995) sur la caractérisation du type d'utilisation, diagnostique ou interactive, de la GB. Les raisons de ces différences dans nos choix résident principalement dans la spécificité de notre projet de recherche par rapport aux leurs et dans ce que nous ont suggéré nos impressions diffuses lors de nos entretiens et de nos premières étapes de condensation des données. Nous sommes ainsi parvenue à une liste de huit dimensions pour l'analyse interne aux entités et de sept dimensions pour l'analyse dans la relation au groupe. Deux de ces dimensions, le type d'utilisation et l'implication des opérationnels, résultent de la combinaison de plusieurs autres. Les résultats sur le type d'utilisation ont permis de vérifier une de nos premières impressions, à savoir que le type d'utilisation est un concept bipolaire et non pas binaire.

Mais notre objectif, au-delà de la simple caractérisation des pratiques, était de dégager les implications potentielles de ces dimensions et items principalement sur trois rôles possibles de la GB - la déclinaison de la stratégie, l'émergence de la stratégie, la mise sous tension- et sur l'articulation de la GB avec d'autres dispositifs de contrôle (cf. tableau 52 en conclusion de la section 1). La poursuite de cet objectif s'est traduite par deux étapes.

La première étape a consisté à rendre successivement compte des pratiques budgétaires à deux niveaux d'analyse : en interne aux entités et dans leur relation au groupe ou aux actionnaires. Ce travail a été réalisé à la fois de manière numérique, à partir de tableaux récapitulatifs par item, et de manière qualitative sous forme de *verbatim* fournis en annexes.

Puis nous nous sommes appuyée sur ces panoramas des pratiques aux deux niveaux d'analyse pour explorer leurs implications potentielles sur les rôles de la GB et son articulation avec d'autres dispositifs de contrôle. Pour cela, nous avons procédé à une analyse chiffrée de diversité *versus* convergence des pratiques, d'abord entre les entités et ce, aux deux niveaux d'analyse, puis entre les deux niveaux d'analyse. Le tableau 57 ci-dessous résume les principales implications potentielles des pratiques budgétaires suggérées par nos analyses.

Tableau 57 : Résumé des principales implications potentielles des pratiques budgétaires, aux différents niveaux d'analyse

Implications potentielles	Pratiques budgétaires dans la relation au groupe ou aux actionnaires	Pratiques budgétaires internes	Niveau hiérarchique d'analyse
Déclinaison stratégique indépendamment de son type	Socle commun	Socle commun	Commune aux deux niveaux d'analyse
Déclinaison stratégique strictement monétaire	Socle commun	Variable	Moins fréquente en interne
Déclinaison stratégique monétaire argumentée	Variable	Variable	Possible et variable aux deux niveaux d'analyse
Déclinaison stratégique globale	Peu probable	Variable	Plus fréquente en interne
Emergence de la stratégie	Variable	Socle commun en termes de potentialité	Potentiellement plus fréquente en interne
Rôles financiers	Socle commun	<i>Peu pertinent</i>	<i>Comparaison non valide</i>
Mise sous tension	Socle commun pour minimale, Variable pour plus forte	Très variable	Potentiellement plus forte, bien que variable, en interne
Utilisation diagnostique ou plutôt diagnostique	Socle commun	variable	Moins systématique en interne
Utilisation interactive ou plutôt interactive	Variable si légèrement interactive	Socle commun en termes de potentialité	Potentiellement plus fréquente en interne
Articulation avec des dispositifs de pilotage opérationnel.	Peu probable	Socle commun en termes de potentialité	Potentiellement plus fréquente en interne
Articulation avec le dispositif de gestion des ressources humaines	Socle commun pour dirigeants	Socle commun	Commune aux deux niveaux d'analyse

Ce tableau montre que ce chapitre, à travers l'analyse détaillée des pratiques budgétaires, a permis d'éclairer plusieurs aspects de notre cadre conceptuel de recherche :

- les implications potentielles des pratiques budgétaires sur certains rôles de la GB,
- les implications potentielles des pratiques budgétaires sur l'articulation de la GB avec certains dispositifs de contrôle autres,
- le rôle de médiation du niveau hiérarchique d'analyse de la GB (entité *versus* niveau N+1) par rapport aux pratiques et, par conséquent, ses implications à l'égard des rôles de la GB et de l'articulation de la GB avec d'autres dispositifs de contrôle.

Les implications potentielles dégagées dans ce chapitre demandent désormais à être confrontées dans les chapitres 6 et 7 aux constats sur les rôles de la GB et sur l'articulation de la GB avec d'autres dispositifs avant de pouvoir être validées.

CHAPITRE 6. IMPORTANCE DE LA GESTION BUDGETAIRE DANS LE CONTROLE ORGANISATIONNEL AU REGARD DE SES ROLES

Notre propos dans ce chapitre est de fournir un état des lieux des rôles exercés par la GB dans les entreprises étudiées, pour nous permettre :

- de confirmer ou pas les implications potentielles des pratiques sur les rôles,
- d'identifier les rôles qui, par la disparité ou au contraire la constance de leur intensité, sont les plus susceptibles d'influencer la place de la GB dans le contrôle organisationnel.

Nous avons déjà mentionné que notre étude empirique nous avait amenée à modifier la liste des rôles potentiels de la GB établie suite à notre revue de littérature et utilisée pour construire notre grille d'entretien. La première section de ce chapitre présente plus précisément les rôles que nous avons finalement retenus ainsi que leurs critères d'appréciation. Puis, dans une deuxième section, nous analysons l'intensité de ces différents rôles tels qu'ils se dégagent de nos entretiens en termes, d'une part, de tendances générales, d'autre part, de disparité et ce, selon le niveau d'analyse et le type d'entités. Cette analyse s'appuie le cas échéant sur l'état des lieux des pratiques budgétaires réalisé au chapitre 5. Dans une troisième section, nous analysons l'importance conférée à la GB par ses rôles dans le contrôle organisationnel, en distinguant le contrôle visant à orienter le comportement des acteurs internes de celui à destination des acteurs externes, ou parties prenantes.

Section 1. Les rôles budgétaires retenus pour l'analyse des résultats et leurs critères d'appréciation

Nous avons réalisé dans le chapitre 1 une revue de la littérature sur les rôles de la GB dont nous avons tiré une liste récapitulative de rôles (cf. chapitre 1, section 2, § 3). Cette liste a inspiré la partie de notre guide d'entretien consacrée aux rôles de la GB (cf. annexe 2), dans laquelle nous demandions notamment à nos interlocuteurs d'attribuer à chaque rôle une note comprise entre 1 et 5 (1 pour pas du tout important, 5 pour très important). Cependant, nos interlocuteurs ont mentionné lors des entretiens des éléments que nous n'avions pas prévus et que nous souhaitons intégrer dans l'analyse de nos résultats. Par conséquent, nous présentons dans cette section les raisons et la nature des modifications apportées à notre liste initiale de rôles, puis nous récapitulons notre grille finale d'analyse des rôles et, enfin, nous présentons nos critères d'appréciation des rôles.

1. Précisions sur la modification de la liste initiale de rôles

1.1. Les raisons de l'insertion du rôle de mise sous tension

L'insertion du rôle de mise sous tension, déjà évoquée au chapitre 4 (section 3, § 1.3.1.), a en fait été réalisée en supprimant deux rôles de notre liste initiale : le pilotage en cours d'année et la motivation coercitive. Les raisons en sont les suivantes.

Tout d'abord, en ce qui concerne le rôle de pilotage en cours d'année, nous le présentions à nos interlocuteurs comme incluant le déclenchement d'actions correctives et la coordination entre unités opérationnelles (cf. guide d'entretien, annexe 2). Pourtant, rares sont ceux qui ont rebondi sur la dimension « coordination » de ce rôle, ils n'ont très majoritairement répondu et noté ce rôle que sous l'angle du déclenchement d'actions.

Quant au rôle de motivation coercitive, nos interlocuteurs l'ont systématiquement apprécié en référence à deux caractéristiques des pratiques budgétaires précédemment abordées : l'indexation de rémunérations variables sur le respect du budget et/ou le niveau de difficulté des objectifs. Ce rôle s'avérait par conséquent redondant avec l'exposé préalablement réalisé des pratiques.

Nous avons donc décidé d'abandonner la dimension coordination et de créer le rôle de mise sous tension, qui traduit l'incitation à lancer des actions correctives pour optimiser la performance à court-terme, incitation d'autant plus nécessaire que l'objectif budgétaire est ambitieux et d'autant plus vive que les rémunérations variables dépendent de son respect.

Par ailleurs, comme nous l'avons déjà exposé, nous avons rapidement perçu que la mise sous tension pouvait prendre plusieurs expressions en lien avec le type d'utilisation de la GB, selon qu'elle reposait plutôt sur une indexation des rémunérations variables sur le respect du budget (indice d'utilisation diagnostique) ou plutôt sur l'intensité des questions de la hiérarchie à l'occasion du suivi des écarts et des re-prévisions (indice d'utilisation interactive). Or, le rôle initial de motivation coercitive, outre le fait qu'il était redondant avec les pratiques, ne reflétait que la mise sous tension de type diagnostique. A l'inverse, le rôle de mise sous tension est à même d'englober tout ce que nos interlocuteurs exprimaient lorsqu'ils parlaient de l'incitation à lancer des actions correctives pour optimiser la performance à court terme, mais de manière dissociée du type d'utilisation ; quant au type d'utilisation, l'examen des pratiques budgétaires nous permet de l'identifier par ailleurs.

1.2. Autres modifications apportées à la liste initiale

Des rôles non prévus initialement ont parfois été mentionnés spontanément lors des entretiens :

- le rôle de légitimation pour le groupe et non pas seulement, comme prévu dans le guide d'entretien, pour l'entité interrogée à l'égard de ses propres parties prenantes, et ce, par un nombre non négligeable d'entités ;
- le rôle de valorisation dans la relation au groupe et pas seulement au sein de l'entité interrogée, mais ce, uniquement par quelques entreprises ;
- un rôle de création de liens-socialisation, à l'un ou l'autre des deux niveaux d'analyse, par quelques entreprises.

En ce qui concerne les deux derniers rôles (valorisation et création de liens-socialisation), nous avons choisi, d'une part, de les envisager également dans la relation au groupe, d'autre part, de les regrouper, car ce sont deux rôles renvoyant aux éventuels bénéfices relationnels de la GB. Quant au rôle de légitimation, nous l'avons également pris en compte le cas échéant au titre du groupe vis-à-vis de ses parties prenantes.

Enfin, nous avons perçu plusieurs types de déclinaison stratégique : strictement monétaire, monétaire argumentée ou globale (cf. chapitre 4, section 3, § 1.3.2). Il est donc nécessaire de distinguer les différentes modalités d'expression de ce rôle. Or, comme elles n'étaient pas prévues dans notre guide d'entretien, nos interlocuteurs n'ont explicitement noté de 1 à 5 que le rôle générique de déclinaison stratégique. Pour déterminer le type de déclinaison stratégique, nous nous sommes donc appuyée sur la description préalable des pratiques budgétaires et, le cas échéant, sur les commentaires de nos interlocuteurs lorsqu'ils notaient le rôle.

2. Rôles utilisés pour l'analyse

2.1. Liste finale des rôles potentiels de la GB

A partir de la liste établie suite à notre revue de littérature et aux modifications que nous avons décidé d'y apporter suite à nos entretiens, nous obtenons huit rôles que nous pouvons classer en cinq grandes fonctions (ou familles de rôles) qui peuvent être exercées, d'une part, en interne à l'entité, d'autre part, dans la relation entre l'entité et le groupe ou les actionnaires. Certains de ces rôles peuvent avoir des modalités d'expression différentes. Le tableau 58 ci-après récapitule ces fonctions et les rôles associés, avec le cas échéant leurs différentes modalités d'expression, ainsi que le ou les niveau(x) d'analyse concerné(s) ; il prolonge en le complétant le tableau 50 présenté au chapitre 5, section 1.

Tableau 58 : Liste finale des fonctions, rôles et modalités d'expression potentiels

Fonctions, rôles associés et modalités d'expression (le cas échéant)	Définitions	Niveau(x) d'analyse concerné(s)	
		Interne à l'entité	/ niveau N+1 (cas échéant)
Fonction à l'égard de la stratégie	Fonction directe de la GB à l'égard des orientations stratégiques à moyen terme (plus d'un an)		
Déclinaison de la stratégie, trois modalités d'expression :	Fixation d'objectifs budgétaires en lien avec des orientations stratégiques à moyen terme, plus ou moins explicitement énoncées		
- strictement monétaire	- objectifs budgétaires uniquement monétaires et sans prise en compte de leurs conditions opérationnelles de réalisation		
- monétaire argumentée	- objectifs budgétaires monétaires dont la pertinence et la fiabilité sont argumentées par des considérations opérationnelles		
- globale	- objectifs à la fois monétaires et non monétaires, traduisant des orientations stratégiques monétaires et non monétaires		
Emergence de la stratégie	Alimentation de la réflexion stratégique à moyen terme		
Fonction et rôle de mise sous tension, modulée par le type d'utilisation de la GB :	Incitation des opérationnels à optimiser leur performance à court terme (un an)		
- utilisation diagnostique	- responsabilisation sur le respect des objectifs budgétaires		
- utilisation interactive	- incitation par la hiérarchie, à travers ses interactions fréquentes et systématiques, à imaginer et mettre en œuvre les actions les plus pertinentes compte-tenu du contexte		
Fonction financière	Utilisation des prévisions financières fournies par la GB		
Gestion financière interne	Utilisation des données financières de la GB pour prendre des décisions de gestion financière		Non pertinent
Communication financière externe	Utilisation des données financières de la GB pour communiquer avec les parties prenantes		Parfois mentionné
Fonction psychologique	Motivation des opérationnels par rapport à la GB en s'appuyant sur les ressorts psychologiques des individus		
Rôle de sécurisation interne	La GB constitue un repère rassurant pour les individus		Non pertinent
Rôle relationnel, deux composantes :	Motivation des opérationnels à travers les échanges suscités par la GB		
- valorisation	- motivation par les possibilités d'expression de points de vue avec les collègues et la hiérarchie		Parfois mentionné
- création de liens, socialisation	- utilité de la GB pour créer des liens avec des collègues et/ou la hiérarchie	Parfois mentionné	Parfois mentionné
Fonction et rôle de légitimation (ou sécurisation externe)	La GB, considérée comme une norme de bonne gestion, est pratiquée principalement pour répondre aux attentes de partenaires externes		Parfois mentionné

Dans ce qui suit, nous explicitons plus précisément les familles, rôles et différentes modalités d'expression mentionnés dans ce tableau et les illustrons au moyen de *verbatim*.

2.2. Les rôles à l'égard de la stratégie

La GB peut jouer un rôle direct à l'égard des orientations stratégiques à moyen terme⁹⁸ à deux titres : la déclinaison de la stratégie et l'émergence de la stratégie. Ces rôles peuvent exister aux deux niveaux hiérarchiques d'analyse.

2.2.1. La déclinaison de la stratégie

La GB exerce un rôle de déclinaison de la stratégie lorsqu'il existe des orientations stratégiques à moyen terme que la GB contribue à décliner plus précisément pour l'année à venir. La déclinaison de la stratégie permet en même temps de communiquer et de coordonner les subdivisions à moyen terme autour des orientations stratégiques à moyen terme. Les orientations stratégiques peuvent être issues d'un plan à moyen terme, et/ou être clairement annoncées au moyen d'un cadrage budgétaire ou, à défaut, être au moins connues des opérationnels de manière informelle.

L'analyse des pratiques au chapitre 4 a montré que la prise en compte d'aspects opérationnels, en plus des données monétaires, pouvait être très variable lors du cadrage budgétaire ou du plan moyen terme, puis dans le contenu et l'argumentation des budgets. Ce constat amène à distinguer trois types de déclinaison de la stratégie (voir description au chapitre 4, section 3, § 1.3.2), selon qu'il existe ou pas des orientations stratégiques non monétaires lors du cadrage, selon la demande ou pas de formulation dans les budgets de plans d'action ou projets pour répondre aux orientations stratégiques et enfin, selon le type négociation et d'arbitrage sur les propositions budgétaires.

Déclinaison monétaire :

1 : « *Quel est le principal rôle de la GB ?* »

C'est le moyen de découper l'objectif par étapes : le chiffre d'affaires, par famille, la trésorerie, par mois. C'est obligatoire pour bien gérer la société, ne pas avoir de problèmes de trésorerie ni de réalisme. Ça permet d'atteindre de manière cohérente un objectif. »

Déclinaison monétaire argumentée de la stratégie :

12 : « *Et dans ce que les responsables opérationnels vous présentent, est-ce qu'ils indiquent aussi leurs plans d'action, en plus des chiffres ?* »

Ah, c'est complètement argumenté ! Derrière les chiffres, il y a l'analyse du fonds de commerce, une analyse des tonnages, etc. D.D. [le DG] regarde de très, très près tu cela, il dit : « attendez, vous prenez une hypothèse de chargement, des hypothèses de volume qui ne sont pas raisonnables par rapport aux données économiques, par rapport à notre part de marché ». [...] Il y a une analyse très poussée et je pense que c'est parce qu'on est capables de mener cette analyse qu'*in fine*, il n'y a jamais de mauvaise surprise. Moi et mon DG, on regarde toutes les argumentations. »

Déclinaison globale de la stratégie :

14 : « En interne, on fait un plan stratégique qui débouche sur une OPS (One Page Strategy). On le prépare en gros en même temps que le LRP pour le groupe, mais c'est un exercice indépendant. On y regarde vraiment quels sont nos objectifs stratégiques en termes de produits existants, de produits en développement, de produits en recherche, quel management du cycle de vie des produits on peut avoir, quelles sont nos capacités

⁹⁸ Nous considérons que le moyen terme concerne tout horizon dépassant l'année et donc, dépassant l'horizon annuel classique de la GB.

industrielles [...] De cette OPS, on dérive des objectifs pour l'année suivante et dans ce processus là, on a une vue qui est très largement opérationnelle, business, et, au moment où on décline les objectifs pour l'année suivante, il en découle des objectifs financiers [...] C'est cela qu'on donne aux différentes fonctions qui sont, d'abord, pas négociables, et puis qui, ensuite, sont je dirais assez forts pour la préparation du budget. Alors, au bout du compte, quand je vois le résultat du budget fin septembre, début octobre, je ne dirais pas que toutes les guidelines sont respectées, mais c'est d'abord quelque chose de pas négociable et c'est ensuite quelque chose d'assez contraignant.

[...] Suite à ce cadrage, dans les budgets que les différentes entités vous remontent, ils vous remontent une description formelle de leurs plans d'actions, projets, etc. ?

Oui, tout à fait, que ce soit sur les opérations commerciales si on a un lancement de nouveau produit, ou que ce soit des indications en termes d'âge (on a des vaccins qui sont autorisés pour les enfants de moins de 5 ans, d'autres autorisés pour les nourrissons, etc.). On a donc des projets qui nous sont rapportés avec les ressources qui sont derrière, projet par projet. [...] Les présentations des propositions budgétaires se font sur une semaine complète. Chaque BU vient présenter son budget. [...] Ces présentations sont faites devant le PDG, le directeur financier et devant le contrôleur. Et là aussi, c'est une présentation majoritairement opérationnelle et pas principalement financière. Bon, tout finit dans le compte du résultat au bout du compte, mais, quand on passe une journée complète sur les opérations commerciales, on passe en gros 7 heures sur les éléments business opérationnels et une heure sur les éléments financiers. »

Par ailleurs, pour chaque type de déclinaison, on peut aussi analyser l'intensité de la déclinaison. Cette intensité correspond au degré exigé de conformité du budget aux orientations stratégiques (monétaires et le cas échéant non monétaires) et donc, principalement au degré de fermeté du cadrage budgétaire. Si l'on prend l'exemple d'une déclinaison stratégique globale, qui renvoie à la nécessité de présenter des budgets en ligne avec des orientations stratégiques monétaires et non monétaires, on peut trouver des entreprises exigeant que le contenu des budgets corresponde de très près aux orientations stratégiques mentionnées dans le PMT pour l'année la plus proche, d'un point de vue tant monétaire que non monétaire, mais on peut aussi trouver des entreprises qui, suite à des négociations, acceptent que le contenu du budget s'éloigne plus ou moins de certaines orientations stratégiques inscrites dans le plan au titre de l'année 1 (par exemple, que le budget respecte ce qui est prévu dans le plan pour l'année 1 pour les ventes, mais pas pour le niveau de rentabilité ou le niveau de déploiement d'un plan qualité). La tolérance d'un budget relativement éloigné des orientations fixées pour l'année 1 dans le cadre du plan peut découler du souci, tout d'abord, de tenir compte de nouvelles informations apparues entre le moment où ont été fixées les orientations stratégiques et le moment où est élaboré le budget, et, par ailleurs, d'intégrer les possibilités du « terrain » quand celui-ci n'a pas ou peu été associé à la réflexion stratégique.

Cependant, en référence au schéma 2 repris de Mintzberg sur la formation de la stratégie réalisée (cf. chapitre 1, section 2, § 2.2.2.), on soulignera que la tolérance d'un écart entre le budget et l'année 1 du PMT ne correspond pas à la volonté de s'inspirer des idées du terrain pour alimenter la réflexion stratégique (concept de captation de la stratégie émergente), mais plutôt à une concession d'abandon d'une partie des orientations stratégiques décidées préalablement. Ainsi, on considèrera que la déclinaison de la stratégie est d'autant plus forte que la stratégie abandonnée lors des négociations budgétaires est faible et, donc, que la stratégie délibérée à un an (validée avec le budget) est proche de la stratégie intentionnelle (exprimée par un plan, un cadrage budgétaire ou une annonce autre). En

revanche, le souhait de repérer et intégrer le plus tôt possible grâce à la GB la stratégie émergente ne concerne pas le rôle de déclinaison de la stratégie, mais celui d'émergence de la stratégie.

2.2.2. L'émergence de la stratégie

La GB exerce un rôle d'émergence de la stratégie lorsque le budget doit impérativement mentionner les plans d'action, projets et que ceux-ci sont discutés avec la hiérarchie, afin de :

- préciser ou infléchir des orientations stratégiques préalablement fixées mais de manière très générale ou uniquement monétaire ou indicative (éventuellement dans le cadre d'un plan à moyen terme) ;
- ou encore faire émerger une stratégie, notamment en l'absence de plan à moyen terme ou en cas de construction d'un « plan-budget » (i.e. lorsque le plan est construit en même temps que le budget).

La hiérarchie s'intéresse alors particulièrement aux aspects non monétaires des propositions budgétaires car elle les voit comme source potentielle d'axes stratégiques à plus moyen terme. Dans le rôle précédent de déclinaison de la stratégie, lorsque la hiérarchie demande des plans d'action dans les budgets, c'est juste pour vérifier que les opérationnels ont bien intégré les priorités stratégiques dans leur propositions budgétaires (déclinaison stratégique globale) ou que la réflexion sur les plans d'action à un an a été suffisante pour constituer un gage de respect des orientations stratégiques monétaires (déclinaison monétaire argumentée), le tout avec un degré de conformité (intensité) plus ou moins fort. En revanche, ici, la hiérarchie discute les propositions de plans d'action plus en profondeur pour comprendre ce qui les motive et éventuellement les inscrire dans sa stratégie en cours d'élaboration. Généralement, les plans d'action et projets présentés lors de la phase de budgétisation ainsi que leurs retombées sont ensuite suivis attentivement tout au long de l'exercice budgétaire, afin de questionner leur pertinence et éventuellement enregistrer leur modification.

20 : « J'ai lu des articles, par la DFCG, du genre « faut-il tuer le budget ? » ; ça m'a pas mal interpellée et je me suis demandé si j'étais conservatrice ou quoi... Mais, non, franchement, chez nous, c'est hyper utile. Tout le monde a la tête dans le guidon tous les jours et, le budget, quand on le fait mais aussi ensuite en cours d'année, quand on le suit, il a au moins le mérite d'obliger à se poser pour réfléchir : qu'est-ce qu'on veut faire, qu'est-ce qu'on peut faire, et ensuite, où on en est, et pourquoi, et qu'est-ce qu'on fait maintenant ? »

10 : « C'est clair que le processus budgétaire et les échanges qu'il y a autour sont des moyens de faire remonter les problématiques de terrain et de les confronter à la stratégie actuelle. »

7 : « Est-ce que vous pensez que toutes ces discussions autour du budget sont pour votre DG l'occasion de recueillir des infos, de vous, du directeur marketing, etc., et d'affiner ainsi sa perception des menaces et des opportunités pour l'avenir ou d'où il faut aller ? Est-ce qu'il le saurait autrement ?

A ce niveau-là, il est très clairement au même niveau d'info que nous tous sur les opportunités, menaces, etc. Alors, après, disons que le budget est l'occasion de mettre tout ça à plat, de voir comment ça s'impacte sur le compte de résultat. Mais il n'apprend pas les dossiers dans ces occasions-là. En revanche, pour ce qui se passe avec le groupe, c'est bien l'occasion pour eux d'améliorer considérablement leur connaissance concrète de nos marchés et de nos problématiques. En tout cas, nous, on en profite pour essayer de les mettre au courant. »

2.2.3. L'absence de rôle stratégique

La GB n'exerce quasiment pas de rôle à l'égard de la stratégie lorsque, soit il n'y a pas d'orientations stratégiques à moyen terme, même monétaires, soit il y a une trajectoire financière, mais donnée à titre indicatif, soit des plans d'action ou projets sont demandés dans le cadre de la GB, mais plus pour la forme (sans donner lieu à discussion avec la hiérarchie) ou encore sans chercher à les inscrire dans une réflexion à plus moyen terme.

12 : « L'an dernier, mon patron m'a dit « il faut qu'on réfléchisse, parce qu'avec notre gestion budgétaire à horizon un an, on est toujours un peu coincés, il faudrait qu'on fasse un plan pour donner un peu une perspective. »

13 : « On a une approche très court-termiste. Avec le budget, on fait des sauts de puce d'un an en un an, sans se donner de vision à moyen terme. On est dans une approche extrêmement agressive d'optimisation de l'EBITDA à court terme, avec des plans d'action extrêmement agressifs à faire très, très vite. Ce n'est pas totalement négatif, cette démarche, pour optimiser les coûts, mobiliser les gens, les mettre sous tension, mais la vision à long terme manque quand même. »

2.2.4. Remise en cause du lien entre le type d'utilisation et les rôles stratégiques

Nous avons fourni au chapitre 5 (section 2, § 7.1) des *verbatim* suggérant que les liens entre le type d'utilisation et les rôles de la GB à l'égard de la stratégie ne sont pas systématiques, contrairement à la conception qu'en a Simons.

Ainsi, le rôle d'émergence de la stratégie n'apparaît pas incompatible avec une utilisation diagnostique de la GB : alors que combiné avec une utilisation interactive, la hiérarchie questionne les plans d'action et leurs retombées tout au long de l'année, à l'occasion du suivi budgétaire, et accepte que leur évolution justifie des révisions budgétaires (et non pas de simples re-prévisions qui ne se substituent pas au budget initial), le rôle d'émergence de la stratégie associé à une utilisation diagnostique se traduirait par l'absence d'orientations non monétaires lors du cadrage budgétaire, ou peu fermes, ainsi que par un intérêt particulier de la hiérarchie aux plans d'action et projets proposés par les opérationnels uniquement lors de la phase de négociation budgétaire

De même, le rôle de déclinaison stratégique semble pouvoir être combiné avec une utilisation interactive de la GB : dans ce cas, le questionnement continu de la hiérarchie sur les actions et résultats en cours, soit ne vise l'identification de stratégies émergentes qu'à un horizon plus long que l'année budgétaire, soit sert la mise sous tension.

La découverte de ce type de cas de figure nous incite à questionner de manière plus systématique le lien entre types d'utilisation de la GB et rôles stratégiques ; cette analyse est réalisée ultérieurement dans ce chapitre, de manière chiffrée sur l'ensemble des entretiens.

2.2.5. Deux rôles compatibles sous condition

Dans l'absolu, il paraît possible pour la hiérarchie d'utiliser la GB pour décliner la stratégie intentionnelle à un instant donné, tout en en profitant pour récupérer des opérationnels des informations susceptibles d'alimenter sa réflexion stratégique ultérieure. Les rôles de déclinaison et d'émergence de la stratégie ne sont donc *a priori* pas exclusifs l'un de l'autre.

Cependant, nous avons mentionné au chapitre 5 (section 1, § 2) que nous proposons d'analyser le lien entre le rôle d'émergence de la stratégie et trois pratiques budgétaires :

- l'absence de cadrage budgétaire, ou l'existence d'un cadrage souple ou uniquement monétaire, afin de ne pas trop fortement contraindre les opérationnels sur les plans d'action à mettre en œuvre ;
- la demande de la hiérarchie aux opérationnels de présenter les plans d'action ou projets qui sous-tendent leurs propositions budgétaires monétaires ;
- l'intérêt porté par la hiérarchie en cours d'année, à l'occasion du suivi budgétaire et re-prévisions, aux explications non monétaires fournies par les opérationnels sur leurs réalisations et idées d'actions correctives.

Ces propositions rendent donc le rôle d'émergence de la stratégie *a priori* incompatible avec :

- un rôle marqué de déclinaison globale, au titre de la première proposition ;
- un rôle de déclinaison strictement monétaire, au titre de la deuxième proposition.

Quant à la troisième proposition, elle suggère une incompatibilité entre un rôle marqué d'émergence de la stratégie et une utilisation strictement diagnostique de la GB (voir chapitre 5, section 2, § 7.1.) ; en effet ce type d'utilisation ne suscite d'éventuels échanges avec la hiérarchie sur les plans d'action qu'à l'occasion de la négociation des budgets, pas en cours d'année, ce qui est surtout envisageable avec une déclinaison stratégique strictement monétaire.

Un rôle marqué d'émergence de la stratégie ne semble donc pas compatible avec un rôle marqué de déclinaison globale ni avec un rôle marqué de déclinaison strictement monétaire combiné avec une utilisation purement diagnostique. En revanche, un rôle d'émergence de la stratégie n'est *a priori* pas incompatible avec un rôle de déclinaison monétaire argumentée, sous réserve que l'utilisation de la GB ne soit pas trop fortement diagnostique (et donc, que le respect des objectifs en constitue pas une obligation absolue ni la base de l'évaluation ou du calcul de primes).

2.3. La mise sous tension

La GB exerce le rôle de mise sous tension quand elle est le processus par lequel les opérationnels sont principalement incités à optimiser leur performance à court terme (en fait, à l'horizon généralement annuel du budget). Nous avons déjà illustré ce rôle par des *verbatim* (chap 4, section 3, § 1.3.1.).

Rappelons aussi que le type d'utilisation de la GB, diagnostique ou interactive, semble susceptible d'orienter l'intensité de la mise sous tension (cf. chapitre 5, section 1, § 3.3. ; chapitre 5, section 2, § 7), conformément d'ailleurs à notre interprétation de ce que Simons dit du niveau de difficulté des objectifs selon le type d'utilisation (cf. chap 5, section 1, § 4). Or, à ce propos, l'analyse des pratiques réalisée au chapitre 5 fournit déjà un certain nombre d'indices. Elle suggère en effet que :

- l'intensité de la mise sous tension :
 - o 1) est variable pour les deux niveaux d'analyse, mais de manière plus marquée en interne que dans la relation au groupe,
 - o 2) est globalement plus élevée en interne que dans la relation au groupe ;
- le type d'utilisation de la GB :
 - o 1) est également variable pour les deux niveaux d'analyse, mais de manière plus marquée en interne que dans la relation au groupe,
 - o 2) tend majoritairement vers une utilisation diagnostique pour les deux niveaux d'analyse, mais de manière moins marquée en interne que dans la relation au groupe.

La symétrie que l'on observe entre ces constats tend à confirmer l'intérêt d'analyser plus avant un éventuel lien entre le type d'utilisation de la GB et l'intensité de la mise sous tension, à savoir qu'une utilisation interactive se traduirait généralement par une plus forte mise sous tension qu'une utilisation diagnostique. C'est ce que nous nous attacherons notamment à faire en section 2.

2.4. Les rôles financiers

Les rôles financiers potentiels de la GB sont au nombre de deux : la gestion financière à des fins internes et la communication financière externe à l'égard de diverses parties prenantes (actionnaires, banquiers, partenaires sociaux, etc...). Les verbatims ci-dessous illustrent ces fonctions : le premier, la gestion financière, le troisième, la communication financière, et le deuxième, les deux fonctions.

3 : « *A quoi sert principalement le budget dans votre entreprise, et mieux que tout autre dispositif ?*
Ça permet à la direction financière d'avoir une vision claire des opérations de la société. »

8 : « *Quel est le rôle principal du processus budgétaire chez vous ?*

C'est plus un processus qui permet de vraiment voir, financièrement, où on va et de remonter tout ça de manière cohérente vis-à-vis de nos actionnaires. [...] C'est aussi central pour la gestion de la trésorerie. »

20 : « *Le quatrième rôle, c'est la communication financière externe...*

Ah oui, beaucoup ! Là, je mets 5. Il y a bien sûr tout ce qui est les actionnaires, mais il y a tout ce qui est Banque de France, le comité d'entreprise. Oui, je l'utilise beaucoup pour communiquer à l'extérieur et ça permet de préparer tout le monde à ce que sera l'année d'après, surtout quand il y a ces phases de stagnation. »

Le rôle de gestion financière interne est analysé au seul niveau de l'entité interrogée. En revanche, la communication financière externe sera analysée à la fois au niveau du groupe (dans quelle mesure le groupe utilise-t-il le budget pour sa communication financière externe ?) et ce, que l'entité interrogée soit de niveau siège ou une subdivision, et au niveau des subdivisions ; dans ce deuxième cas, la

communication financière externe concerne non pas la communication du budget au groupe (qui va de soi) mais à des parties prenantes propres à la subdivision.

2.5. Le rôle de légitimation

Le rôle de légitimation, ou encore de sécurisation externe, correspond à une GB pratiquée prioritairement pour satisfaire une demande externe et n'ayant que peu d'utilité pour la gestion interne. Il n'est par conséquent effectif que lorsque les autres rôles potentiels de la GB (excepté celui de communication financière) sont faibles.

22 : « Grâce au budget, par rapport à mes instances de tutelle, je ne suis quasiment jamais pris à défaut.

[...] *A quoi sert principalement la GB, et mieux que tout autre dispositif?*

A deux choses: d'une part assurer l'indépendance de l'association, et d'autre part, à crédibiliser sa communication, et donc sa liberté d'action derrière.

Donc quand vous dites l'indépendance de l'association, c'est parce que, s'il n'y avait pas de gestion budgétaire, le conseil d'administration mettrait son nez dans la gestion ?

Oui. Je n'ai pas envie de me retrouver avec un contrôle de la cour des comptes, de voir mes marges de manoeuvre remises en cause. »

Quand ce rôle est analysé au niveau d'une subdivision, il peut être entendu de deux manières : il peut concerner la légitimation à l'égard de partenaires externes spécifiques à l'entité (banquiers, partenaires sociaux), soit la légitimation à l'égard du groupe (la GB est pratiquée principalement pour répondre à la demande du groupe). Ce dernier cas est illustré par les *verbatim* ci-dessous :

1 : « Non, le budget n'est pas un outil de motivation.

Bien qu'ils [les opérationnels] soient évalués en fonction du respect du budget ?

Enfin, ils sont incentivés sur le budget, mais pas évalués dessus. Non, aujourd'hui, le budget, c'est quelque chose qui se passe entre la finance, le groupe et la direction générale. Le commercial, on lui communique le budget des ventes, mais c'est tout, et, de toute façon, il ne sait pas décrypter le reporting. Le responsable logistique, il n'est pas du tout concerné par le budget. [...] En pratique, [le budget] ne sert à rien au marketing, au commercial, à la logistique. C'est le DG pour qui c'est important ; il a besoin d'avoir des infos sur un peu tout et, surtout, il veut ne jamais se faire coller par l'actionnaire [le groupe] ; c'est son assurance, son antisèches pour rendre des comptes à l'actionnaire. [...] C'est sa feuille de route, l'outil d'échange avec l'actionnaire. »

30 : « A mon avis, le fait que les managers connaissent très bien leur métier fait qu'ils pourraient se passer du budget, même si le budget les cadre. Si le groupe ne le leur demandait des choses formelles, honnêtement, je pense qu'ils pourraient se passer du budget. »

Par ailleurs, nous distinguons clairement ce rôle de celui de communication financière externe. En effet, quand ce rôle est analysé au niveau d'un siège, la communication financière conditionne la possibilité pour la GB de jouer un rôle de légitimation, mais ne lui équivaut pas : un groupe peut communiquer à l'extérieur des éléments financiers basés sur le budget tout en voyant aussi un intérêt à la GB pour sa gestion interne ; dans ce cas, on considèrera que la GB n'exerce pas le rôle de légitimation, mais uniquement celui de communication externe. Et pour une subdivision, le rôle de communication financière (à d'autres parties prenantes que le groupe) peut être faible mais le rôle de légitimation fort ou faible, selon que la communication au siège des données budgétaires constitue le motif principal ou pas d'utilisation de la GB par la subdivision.

20 : « *Et enfin, la légitimation externe, c'est quand on fait le budget prioritairement pour être crédible à l'extérieur, parce que c'est un standard de gestion.*

Alors, là, non, pas du tout : on s'en sert pour communiquer à l'extérieur, mais ce n'est pas avant tout pour cela qu'on le fait, c'est pour l'interne. Chez nous, c'est [la note de] 1. Sinon, ce serait les contrôleurs de gestion qui le feraient en chambre, ce n'est pas du tout le cas. »

2.6. Les rôles psychosociologiques

Les rôles psychosociologiques regroupent la sécurisation interne et les rôles relationnels. Les rôles relationnels sont au nombre de deux : la motivation à travers la valorisation et la motivation à travers la création de liens.

En ce qui concerne la sécurisation, la définition que nous en donnons (cf. chapitre 1, section 2, § 2.5.3) recouvre deux rôles présentés dans la revue de littérature : à la fois, d'un point de vue sociologique, la réduction de l'incertitude interne et, d'un point de vue psychologique, la capacité à rassurer les managers en les informant précisément de ce qu'on attend d'eux. La deuxième dimension de cette définition est censée différencier ce rôle du seul caractère sécurisant de la GB en tant que rituel (Zrihen, 2002 ; et Sivan, 2001) ou que routine (Burns et Scapens, 2000) ou encore de la capacité à assurer une cohérence psychologique, telle qu'elle est définie, par exemple, par Bourguignon et Jenkins (2004, p 37) : « *construit mental important à la fois en termes de cognition et de motivation* ». Pour autant, dans les entretiens, nous avons souvent simplement présenté ce rôle comme « la capacité à fournir aux individus un repère sécurisant, quand bien même ils peuvent dans certains cas le savoir imparfait ». Il est donc probable que nos interlocuteurs n'aient pas perçu la deuxième dimension que nous souhaitons y inclure. Cette remarque appelle par conséquent à la prudence dans l'interprétation des résultats pour ce rôle. Il n'en demeure pas moins que la capacité de la GB, en tant que dispositif de direction par objectifs, à aider les managers à précisément cerner ce qu'on attend d'eux peut d'autant plus permettre de sécuriser les individus dans un sens plus général.

16 : « La valorisation monétaire, ça rassure les gens, c'est plus parlant, et pour tout le monde, finalement, du petit jeune au cadre d'un certain âge, de l'employé à l'agent de maîtrise : « il faut faire 40 millions et, bon, on vient déjà de faire 1 million, il ne reste plus que 39 à faire ». C'est simple à calculer et à comprendre, c'est clair. »

22 : « Ils [les responsables opérationnels] ont besoin quand même de ce guide, de cette enveloppe, même s'ils ne la surveillent pas tous les mois. »

14 : « Les opérationnels sont très contents d'avoir un budget, d'avoir un repère, de savoir où ils vont. »

13 : « On n'aurait pas le budget, je pense que les gens seraient un peu perdus. »

15 : « Le budget, c'est quand même un fil. On n'aurait pas le processus budgétaire, je ne sais pas comment on ferait, on n'aurait aucun repère. »

30 : « Faire le budget, c'est un des rares moments qui nous donnent l'occasion de savoir un peu où on va. »

Par ailleurs, soulignons que nous considérons que ce rôle ne peut être évalué qu'en interne à l'entité.

Quant au rôle de valorisation, il ne peut exister que lorsque la GB suscite beaucoup d'échanges avec la hiérarchie et les autres responsables budgétaires. La GB peut alors être perçue comme valorisante en ce sens qu'elle donne l'occasion d'exprimer son avis sur les décisions à prendre pour l'année à

venir, parfois y compris sur un champ plus large que celui de la délégation reçue. Ce rôle n'existe cependant que lorsque les responsables budgétaires pensent que leur avis peut parfois être pris en compte et qu'il ne s'agit pas d'une pseudo-participation (le cas contraire entraînant un risque de démotivation). Ce rôle est analysé en interne à l'entité mais a aussi été parfois mentionné dans la relation avec le groupe.

13 : « Le budget est construit de manière extrêmement interactive ; alors, le budget n'est pas la seule occasion d'expression pour eux, mais c'en est une privilégiée. Sur ce rôle, je mets sans problème [la note de] 4. »

Enfin, toujours lorsque la GB constitue une occasion de rencontres et d'échanges (quel que soient leur contenu et leur intérêt en matière de gestion), elle peut aussi permettre de créer du lien entre les gens. La GB peut, dans cette optique, être assimilée à un rituel socialisant. Ce rôle, non prévu dans notre grille d'entretien, a été parfois mentionné par quelques entreprises, parfois en interne et parfois dans la relation avec le groupe.

23 : « Faire le budget, c'est plutôt l'opportunité d'une discussion, ça fait un peu fête de famille.

[...] *A quoi sert la GB principalement dans votre entreprise, et mieux que tout autre dispositif?*

Je pense que le budget est l'opportunité d'une discussion, ça fait vraiment partie des rites. Le budget, c'est peut être un sacrement mineur : pas le mariage, pas le baptême, mais une petite communion. »

18 : « Comme on est dans un groupe qui est très décentralisé, les gens ne se voient pas souvent. Alors, ces trois réunions sur le PMT et le budget, c'est l'occasion pour les gens de se rencontrer, de parler et de mettre du liant. Vous allez pendant 2 ou 3 jours à Zurich ou ailleurs, alors que vous ne passez que 20mn à présenter votre truc ; on pourrait se dire que la rentabilité de l'affaire... bof ! Quand vous voyez qu'un mec vient du Brésil en Europe pour présenter quelque chose qui dure 20mn, on se dit qu'on ferait mieux de faire de la vidéo-conférence. Et en fait, non, comme les gens ne se voient que dans ces trois réunions, ça vaut le coup. »

3. Critères d'appréciation de l'intensité des rôles

Notre guide d'entretien prévoyait l'attribution d'une note spécifique, comprise entre 1 et 5, à chacun des rôles potentiels recensés à l'issue de la revue de littérature. Pour certains rôles, nous demandions de noter les rôles aux deux niveaux d'analyse : dans la relation avec le niveau N+1 et en interne à l'entité. Ces notes constituent donc déjà une base pour l'appréciation de l'intensité de chaque rôle. Cependant, elles ne suffisent pas toujours, pour deux raisons :

- nos résultats nous ont amenée à reconsidérer notre liste initiale de rôles et, pour certains d'entre eux, les niveaux d'analyse concernés ;
- nos interlocuteurs ont parfois mentionné par ailleurs dans les entretiens des informations qui nous ont amenée à minorer ou majorer les notes qu'ils avaient attribuées à certains rôles.

3.1. Critères d'appréciation de l'intensité des rôles stratégiques

Notre guide d'entretien prévoyait l'attribution d'une note aux deux rôles de la GB à l'égard de la stratégie, en distinguant si besoin les deux niveaux d'analyse (GB interne *versus* dans la relation avec le siège). Ces notes constituent donc la base de notre appréciation de l'intensité des deux rôles.

Cependant, nous les avons parfois modulées en fonction d'autres éléments d'information mentionnés par ailleurs dans les entretiens.

Ainsi, pour le rôle de déclinaison de la stratégie, en plus de sa notation explicite, nous avons tenu compte de l'existence et du degré de fermeté d'un cadrage budgétaire, ainsi que, dans une moindre mesure, de la dureté de la négociation budgétaire. En effet, nous avons considéré que ce rôle ne pouvait pas être marqué si les opérationnels n'avaient pas connaissance des souhaits du groupe (de manière formelle, à travers un cadrage budgétaire ou la nécessité de respecter un plan moyen terme, ou au moins de manière informelle) ou, à défaut d'indications sur ces souhaits, d'une négociation serrée des budgets et pouvant viser à satisfaire des attentes non exprimées de la hiérarchie. En revanche, nous n'avons pas considéré qu'il était nécessaire que les attentes de la hiérarchie soient formulées à plus d'un an pour pouvoir parler de déclinaison stratégique, du moment qu'il existait des objectifs stratégiques à un an, exprimés au moyen du cadrage budgétaire. Notons également que nous apprécierons l'intensité de ce rôle indépendamment du type de déclinaison (globale, monétaire argumentée, ou strictement monétaire), qui ne dépend que de la prise en compte ou non d'orientations non monétaires lors du cadrage budgétaire et/ou de la négociation du budget.

Symétriquement, pour le rôle d'émergence de la stratégie, nous avons considéré qu'il ne pouvait exister que si la hiérarchie s'enquerrait particulièrement des plans d'action et projets.

3.2. Critères d'appréciation de l'intensité de la mise sous tension

On considèrera que la mise sous tension par la GB est forte si les objectifs budgétaires sont ambitieux et/ou que la GB est perçue comme un moyen privilégié de pilotage en cours d'année. Nous avons donc bien dissocié l'appréciation de l'intensité de la mise sous tension du type d'incitation à atteindre les objectifs (qui, dans une utilisation diagnostique, repose sur la rémunération variable subordonnée au respect de l'objectif, et dans une utilisation interactive, est due au feu roulant de questions par la hiérarchie).

Notons que nous ne tenons pas compte de l'existence ou pas d'un cadrage du budget. En effet, la communication préalable par la hiérarchie d'objectifs ne préjuge pas de la difficulté des objectifs : l'asymétrie d'information entre le supérieur hiérarchique et ses collaborateurs peut en effet empêcher le premier d'apprécier au plus juste les possibilités de performance des seconds. De plus, l'existence d'un cadrage budgétaire ne signifie pas qu'il est obligatoirement ferme. A l'inverse, un processus totalement ascendant peut aboutir à des objectifs assez difficiles pour plusieurs raisons : par exemple, si le supérieur hiérarchique a une bonne connaissance du terrain ou si les propositions budgétaires ascendantes sont ensuite fortement discutées ou encore si elles proviennent de personnes n'ayant pas lieu de craindre des pénalités en cas de non respect des objectifs. Par conséquent, nous avons

considéré que le caractère descendant, mixte ou ascendant du processus budgétaire, s'il est révélateur du niveau d'autoritarisme, ne l'est pas du niveau de difficulté des objectifs et que, de ce fait, il ne doit pas être pris en compte pour apprécier l'intensité de la mise sous tension.

3.3. Critères d'appréciation de l'intensité des autres rôles

Pour tous les autres rôles, à savoir :

- pour les rôles financiers : la gestion financière à des fins internes et la communication financière externe,
- le rôle de légitimation externe,
- pour les rôles psychologiques : la sécurisation interne, la valorisation, la création de liens,

l'appréciation de l'intensité repose principalement sur les notes attribuées par nos interlocuteurs. Il est cependant arrivé que nous modulions ces notes en fonction du reste de l'entretien, notamment pour le rôle de légitimation externe qui tendait parfois à être confondu, dans l'attribution des notes, avec celui de communication externe.

Conclusion de la section 1

Les propos recueillis lors des entretiens ont conduit à modifier la liste initiale de rôles établie suite à la revue de littérature. Ainsi, pour l'analyse des résultats, nous avons établi une liste de huit rôles, relevant de cinq grandes fonctions et pouvant concerner, selon les rôles, un ou deux niveaux d'analyse. Nous avons aussi défini nos critères d'appréciation de l'intensité des rôles, récapitulés dans le tableau 59.

Tableau 59 : Récapitulatifs de rôles utilisés pour l'analyse et de leurs critères d'appréciation

Fonctions	Rôles	Niveau(x) d'analyse : interne vs. relation avec le niveau N+1	Critères d'appréciation de l'intensité
A l'égard de la stratégie	Déclinaison de la stratégie, avec trois modalités d'expression : strictement monétaire, monétaire argumentée, globale	Les deux	Notes modulées par l'existence d'un cadrage budgétaire et sa fermeté et par la dureté de la négociation
	Emergence de la stratégie	Les deux	Notes modulées par l'intérêt porté par la hiérarchie aux plans d'action et projets
Mise sous tension		Les deux	Niveau d'ambition des objectifs plus, en interne, notes sur le rôle de pilotage
Financière	Gestion financière interne	En interne	Principalement les notes attribuées par nos interlocuteurs ; rarement besoin de moduler en fonction de leurs propos par ailleurs
	Communication financière externe	En interne et parfois avec niveau N+1	
Psycho-logique	Sécurisation interne	En interne	
	Rôles relationnels de la GB (valorisation et création de liens)	En interne et parfois avec niveau N+1	
Légitimation (ou sécurisation externe)		Pour l'entité et parfois pour le niveau N+1	Note, parfois modulée si le reste de l'entretien montre une confusion avec le rôle de communication financière

Section 2. Les rôles budgétaires observés

Nous distinguerons les rôles joués par la GB dans la relation avec le groupe (c'est-à-dire pour le contrôle subi par les entités) et les rôles de la GB pour le contrôle exercé par les entités, en interne. Pour chacun des niveaux d'analyse, nous nous intéressons d'abord à l'éventuel lien vu par Simons entre le type d'utilisation de la GB et les rôles stratégiques, que nous souhaitons questionner, puis nous analysons l'intensité des différents rôles de la GB.

1. Rôles de la GB dans relation avec le groupe ou les actionnaires

Sont ici décrits les rôles de la GB dans la relation avec le groupe pour les vingt-quatre entités correspondant à des subdivisions ainsi que dans deux entités correspondant à des entreprises indépendantes où nos interlocuteurs ont qualifié la GB dans la relation avec les actionnaires. Sont donc ici concernés vingt-six entretiens.

1.1. Type d'utilisation de la GB et rôles stratégiques dans la relation au groupe

L'annexe 12 fournit une analyse croisée pour toutes les entreprises de leur type d'utilisation de la GB et de l'intensité de ses deux rôles stratégiques. Les tableaux 60 et 61 ci-dessous en fournissent une synthèse.

Tableau 60 : Analyse croisée entre émergence de la stratégie et type d'utilisation de la GB par le groupe

Type utilisation	Diagnostique (14)	Plutôt diagnostique (7)	Hybride (4)	Interactive (1)	Tous types d'utilisation
Émergence stratégie Forte (4)	2				5
Moyenne à assez forte (3 à 3,5)	1		1	1	
Faible à assez faible (2 à 2,5)	6	3	3		21
Quasiment nulle à très faible (1 à 1,5)	5	4			
<i>Intensité moyenne émergence stratégie</i>	2	1,43	2,25	3	1,92

Nous constatons dans le tableau 60 que l'interaction tout au long du processus budgétaire n'est pas obligatoirement synonyme d'une recherche de stratégie émergente. En effet, la GB n'est utilisée de manière hybride ou interactive par le groupe que dans deux des cinq entités où elle exerce un rôle moyen à fort d'émergence de la stratégie. Réciproquement, le rôle d'émergence de la stratégie n'est sensible que dans deux des cinq entités soumises à une utilisation interactive ou hybride de la GB par le groupe. Les deux entités où la GB exerce le plus fortement le rôle d'émergence de la stratégie sont même soumises à une utilisation clairement diagnostique de la GB par le groupe.

Tableau 61 : Analyse croisée entre déclinaison stratégique et type d'utilisation de la GB par le groupe

Type utilisation	Diagnostique (14)	Plutôt diagnostique (7)	Hybride (4)	Interactive (1)	Tous types d'utilisation
Déclinaison stratégie					
Très forte (4,5 à 5)			1		14
Forte (4)	4	1			
Moyenne à assez forte (3 à 3,5)	3	2	3		
Faible à assez faible (2 à 2,5)	6	2		1	12
Quasiment nulle à très faible (1 à 1,5)	1	2			
<i>Intensité moyenne déclinaison stratégie</i>	2,79	2,29	3,5	2	2,77

On constate dans le tableau 61 que nous ne vérifions pas non plus de entre une utilisation diagnostique de la GB et le rôle de déclinaison de la stratégie : le rôle de déclinaison stratégique est très faible à assez faible dans près de la moitié des groupes faisant un usage diagnostique de la GB, alors qu'il est majoritairement moyen à fort dans les groupes en faisant un usage hybride⁹⁹.

Nos entretiens ne vérifient donc pas la proposition de Simons quant aux rôles stratégiques des deux utilisations possibles de la GB.

Par ailleurs, le tableau 62 ci-dessous (également issu de l'annexe 22) montre que le type de déclinaison stratégique, c'est-à-dire la plus ou moins grande importance accordée par le groupe aux aspects non monétaires dans le budget, n'est pas non plus lié au type d'utilisation de la GB.

Tableau 62 : Analyse croisée entre type de déclinaison stratégique et type d'utilisation par le groupe

	Diagnostique (14)	Plutôt diagnostique (7)	Hybride (4)	Interactive (1)
Déclinaison stratégique monétaire	7	4		
Déclinaison stratégique monétaire argumentée	2	3	2	1
Déclinaison stratégique globale	5		2	

On constate en effet qu'une utilisation hybride ou interactive n'a pas l'apanage de la prise en compte d'aspects non monétaires dans l'élaboration des budgets : dix des vingt-et-un groupes ayant une utilisation diagnostique ou plutôt diagnostique de la GB demandent l'intégration d'éléments non monétaires dans les budgets. On constate aussi qu'une utilisation hybride ou interactive de la GB par le groupe, si elle semble bien systématiquement s'accompagner de la prise en compte d'éléments non monétaires, ne considère cependant pas systématiquement ceux-ci comme des objectifs stratégiques : trois des cinq groupes faisant un usage interactif ou hybride de la GB questionnent sur les aspects opérationnels pour s'assurer du réalisme ou de l'ambition des objectifs monétaires de l'entité (déclinaison monétaire argumentée et non pas déclinaison globale).

⁹⁹ Remarquons que, dans la seule entité ayant mentionné des pratiques nous ayant amenée à considérer que le groupe faisait un usage interactif de la GB, le rôle de déclinaison stratégique est faible. Mais ce constat ne portant que sur une entité, nous jugeons préférable de ne pas l'intégrer dans nos commentaires.

1.2. Intensité des rôles de la GB dans la relation au groupe

Nous présentons ici une analyse d'intensité de tous les rôles potentiels de la GB dans la relation avec le groupe (ou, pour deux entreprises indépendantes, dans la relation avec les actionnaires). Pour le rôle de déclinaison stratégique, nous distinguons les trois modalités d'expression détaillées précédemment. De même, pour la mise sous tension, nous indiquons son intensité en distinguant le type d'utilisation, diagnostique à interactive, dans laquelle elle s'inscrit. L'intensité de la mise sous tension est détaillée dans l'annexe 23, à travers l'un des deux critères mentionnés précédemment (section 1, § 3.2.) : l'ambition des objectifs, appréciée sur la base de la difficulté d'atteinte des objectifs et de l'existence ou pas de *slack* budgétaire ; nous n'avons en revanche pas utilisé les notes attribuées par nos interlocuteurs au rôle de pilotage pendant l'année, car elles concernent les rôles de la GB en interne à l'entité.

Par ailleurs, nous avons calculé les écarts-types pour chacun des six grands rôles potentiels dans la relation avec le niveau N+1¹⁰⁰, afin de permettre d'analyser le degré de disparité de ces rôles dans la relation avec le groupe. L'annexe 24 détaille l'intensité des différents rôles dans la relation au niveau N+1 pour les vingt-six entretiens concernés. Le tableau 64 ci-après en fournit une synthèse.

On a déjà constaté précédemment (cf. chapitre 5, section 2, § 7) que l'utilisation de la GB par le groupe ou les actionnaires était majoritairement diagnostique à plutôt diagnostique (vingt-et-une entreprises sur vingt-six). Le tableau 64 montre que, plus la mise sous tension est diagnostique, moins elle est intense. Ce constat, cumulé au constat précédent sur l'absence de lien entre le type d'utilisation de la GB et les rôles stratégiques, donne donc à penser que l'utilisation interactive de la GB par le groupe tend plus à accroître l'intensité de la mise sous tension à court terme qu'à favoriser l'émergence de la stratégie.

En ce qui concerne les rôles stratégiques dans la relation avec le niveau N+1, la GB exerce un rôle de déclinaison stratégique sensible (moyen à très fort) dans quatorze entreprises sur vingt-six, alors que son rôle d'émergence stratégique n'est sensible que dans cinq entreprises. Par ailleurs, la GB joue le rôle de déclinaison de la stratégie du groupe prioritairement ou exclusivement sur les aspects monétaires dans dix-neuf entreprises, dont douze sans même réelle argumentation des chiffres budgétaires par des plans d'action ou projets. En revanche, pour les sept entreprises utilisant la GB à des fins de déclinaison stratégique globale, c'est-à-dire sur à la fois des aspects monétaires et non monétaires, la nécessité de se conformer aux orientations stratégiques est plus forte que pour les dix-neuf autres entreprises (intensité de 3,36 au lieu de 2,55 en moyenne pour les déclinaisons monétaires et monétaires argumentées).

¹⁰⁰ Rappelons que nous avons considéré que les rôles de gestion financière interne et de sécurisation interne n'étaient pas pertinents dans ce type de relation.

Tableau 64 : Synthèse des rôles de la GB dans la relation avec le groupe ou les actionnaires

Rôles	Nombre d'entités concernées	Très forte intensité (4,5 à 5)	Forte intensité (4)	Intensité moyenne (3) à assez forte (3,5)	Faible (2) à assez faible (2,5) intensité	Intensité nulle à très faible (1 ou 1,5)	Intensité moyenne pondérée	Ecart-type
Mise sous tension diagnostique	14 = 53,8%		3	5	5	1	41/14 = 2,93	
Mise sous tension plutôt diagnostique	7 = 26,9%		2	3	2		21/7 = 3	
Mise sous tension hybride	4 = 15,4%		2	1	1		13/4 = 3,25	
Mise sous tension interactive	1 = 3,8%		1				4/1 = 4	
Total mise sous tension	26		8 = 30,8%	9 = 34,6%	8 = 30,8%	1 = 3,8%	79/26 = 3,04	0,81
Déclinaison stratégique globale	7 = 26,9%	1	2	3		1	23,5/7 = 3,36	
Déclin. stratégique monétaire argumentée	7 = 26,9%			4	3		18/7 = 2,57	
Déclin. stratégique monétaire	12 = 46,15%		3	1	7	1	30,5/12 = 2,54	
<i>Total déclinaison stratégique</i>	26	1 = 3,8%	5 = 19,2%	8 = 30,8%	10 = 38,5%	2 = 7,7%	72/26 = 2,77	0,96
<i>Emergence stratégie</i>	26		2 = 7,7%	3 = 11,5%	12 = 46,2%	9 = 34,6%	50/26 = 1,92	0,89
Total rôles stratégiques	26	1 = 1,9%	7 = 13,5%	11 = 21,15%	22 = 42,3%	11 = 21,15%	122/52 = 2,35	
Communication financière externe	17 (9 non renseigné ou non pertinent)	2 = 11,8%	8 = 47%	2 = 11,8%	4 = 23,5%	1 = 5,9%	57,5/17 = 3,38	1,14
Légitimation	5 (21 non renseigné)			1 = 20%	1 = 20%	3 = 60%	8/5 = 1,6	0,89
Rôles psychologiques (valorisation ou création de liens)	26		2 = 7,69%			24 = 92,31%	32/26 = 1,23	0,82

En ce qui concerne la communication financière externe, sept subdivisions ne s'étant pas prononcées sur le rôle que la GB pourrait jouer en la matière pour le groupe, nous les avons exclues des calculs d'intensité moyenne et d'écart-type. Mais remarquons que, pour douze des dix-sept cas où ce rôle a été mentionné, il est moyen à très fort.

En matière de légitimation, seules cinq entités se sont spontanément prononcées sur ce rôle dans la relation du groupe avec ses parties prenantes et, excepté pour un entretien, ce rôle est faible, ce qui signifie que la GB n'est pas prioritairement pratiquée dans ces entreprises ou groupes pour se conformer à la demande des actionnaires ou autres parties prenantes. Ce constat est d'ailleurs conforté par le fait que la GB joue de manière non négligeable d'autres rôles pour ces entreprises. Pour les vingt-et-une entités n'ayant pas mentionné ce rôle, nous avons considéré que cela signifiait non pas

l'absence du rôle pour le groupe, mais l'incapacité de l'entité à se prononcer sur son intensité¹⁰¹ et nous avons donc exclu ces entités des calculs d'intensité moyenne et d'écart-type.

Quant aux rôles psychologiques, le guide d'entretien ne prévoyait pas de les aborder pour ce niveau d'analyse, mais deux filiales ont spontanément mentionné de forts rôles de valorisation ou de création de liens de la GB dans la relation avec le groupe. Nous avons considéré que, pour les vingt-quatre autres entités, l'absence de mention de ce rôle signifiait non pas que ce rôle était impossible ou que les entités ne pouvaient se prononcer dessus, mais qu'il n'existait pas et méritait donc la note de 1¹⁰².

Au global, les deux rôles les plus forts pour le groupe sont la communication financière du groupe avec ses parties prenantes (moyenne de 3,38) et la mise sous tension des subdivisions (moyenne de 3,04), mais avec, pour cette dernière, des variations importantes d'intensité selon qu'elle est diagnostique ou interactive.

Ce dernier point amène à l'analyse de diversité des rôles de la GB. L'analyse des écarts-types montre une relative homogénéité des rôles de la GB pour le contrôle par le groupe, hormis pour la communication financière : sur les six écarts-types calculés, cinq sont compris entre 0,81 et 0,96, seule la communication financière se détachant avec un écart-type de 1,14. La diversité des rôles de la GB dans la relation avec le groupe s'exprime donc principalement sur trois points : le type de mise sous tension, qui influence l'intensité de ce rôle, le type de déclinaison stratégique, qui influence aussi son intensité, et enfin la communication financière pour le groupe.

2. Rôles de la GB pour le contrôle par les entités

On distinguera, d'une part, les vingt-quatre entités correspondant à des subdivisions de groupe ou d'entreprise, d'autre part, les six entités de niveau siège. Parmi ces dernières, pour les deux qui ont déjà été mentionnées dans le paragraphe 1 de la présente section, il s'agit désormais des rôles de la GB en interne à l'entreprise, et non plus dans la relation avec les actionnaires.

De même que dans la relation avec le groupe, nous avons d'abord questionné le lien que Simons voit en interne entre le type d'utilisation de la GB et ses rôles stratégiques, puis nous avons analysé l'intensité des différents rôles et leurs écarts-types.

¹⁰¹ Nous avons fait ce choix compte-tenu du caractère très intuitif de l'appréciation de ce rôle (qui ne relève pas des rôles visant immédiatement la performance économique), caractéristique pouvant expliquer que des interlocuteurs ne se situant pas eux-mêmes au niveau du groupe ne pensent pas à mentionner spontanément ou ne puissent pas se prononcer sur ce rôle à propos de la relation du groupe avec ses parties prenantes lorsque nous les interrogeons sur ce rôle seulement pour leur entité.

¹⁰² Il nous a semblé que l'absence de mention spontanée de ce rôle devait être interprétée différemment de l'absence de mention spontanée du rôle de légitimation externe pour le groupe. En effet, l'entité interrogée est concernée directement par ce rôle, à l'inverse de la relation du groupe avec ses parties prenantes, et est donc à même de percevoir ce rôle lorsqu'il existe. De plus, les entretiens ayant été réalisés de manière non dirigiste et assez ouverte, nos interlocuteurs avaient tout à fait la possibilité de mentionner tous les rôles qui leur paraissaient importants, même si nous ne les interrogeons pas explicitement sur celui de création de liens-socialisation.

2.1. Rôles de la GB pour le contrôle par les subdivisions

Les entités concernées sont au nombre de vingt-quatre, à savoir toutes les subdivisions de groupe ou d'entreprise indépendante.

2.1.1. Type d'utilisation de la GB et rôles stratégiques internes à des subdivisions

L'annexe 25 détaille les utilisations internes de la GB croisées avec l'intensité des rôles stratégiques. Les tableaux 65 et 66 ci-dessous en fournissent une synthèse.

Tableau 66 : Intensité du rôle d'émergence de la stratégie et type d'utilisation interne de la GB

Type utilisation	Diagnostique (6)	Plutôt diagnostique (8)	Hybride (6)	Interactive (4)	Tous types d'utilisation
Émergence stratégie Forte (4)		1	1		9
Moyenne à assez forte (3 à 3,5)	2	1	2	2	
Faible à assez faible (2 à 2,5)	4	5	3	1	15
Quasiment nulle à très faible (1 à 1,5)		1		1	
<i>Intensité moyenne émergence stratégie</i>	2,33	2,31	2,67	2,25	2,4

De même que dans la relation avec le groupe, on constate que l'utilisation interactive de la GB en interne ne va pas systématiquement de paire avec le rôle d'émergence de la stratégie : la GB ne joue un rôle moyen à fort d'émergence de la stratégie que dans la moitié des entités qui en font une utilisation interne interactive ou hybride ; certes, cette proportion est plus forte que pour les entités qui ont une utilisation diagnostique ou plutôt diagnostique de la GB (quatre sur quatorze entités), mais on constate néanmoins que l'intensité moyenne de l'émergence de la stratégie dans les quatorze entités ayant une utilisation diagnostique de la GB est plus forte que celle des quatre entreprises qui en font une utilisation interactive.

On constate la même absence de lien entre l'utilisation diagnostique de la GB et le rôle de déclinaison stratégique, comme le montre le tableau 67 ci-dessous.

Tableau 67 : Intensité du rôle de déclinaison stratégique et type d'utilisation interne de la GB

Type utilisation	Diagnostique (6)	Plutôt diagnostique (8)	Hybride (6)	Interactive (4)	Tous types d'utilisation
Déclinaison strat Très forte (4,5 à 5)		1	1	1	11
Forte (4)	1	2		1	
Moyenne à assez forte (3 à 3,5)	2	1	1		
Faible à assez faible (2 à 2,5)	2	3	3	1	13
Quasiment nulle à très faible (1 à 1,5)		1			
Impossible (0)	1		1	1	
<i>Intensité moyenne e déclinaison stratégie</i>	2,42	3	2,42	2,75	3,05

De plus, le tableau 67 ci-dessous (également issu de l'annexe 25) montre que la plus ou moindre grande prise en compte de données opérationnelles dans les budgets n'est pas particulièrement liée à un type d'utilisation de la GB.

Tableau 67 : Analyse croisée entre type de déclinaison stratégique et type d'utilisation interne

	Diagnostique	Plutôt diagnostique	Hybride	Interactive
Déclinaison strictement monétaire de la stratégie	1	3	1	
Déclinaison monétaire argumentée de la stratégie	2	4	2	2
Déclinaison globale	2	1	2	1
Déclinaison stratégie impossible	1		1	1

Le constat réalisé dans la relation avec le groupe est donc confirmé par l'analyse interne : le type d'utilisation de la GB, interactif ou diagnostique, semble sans lien avec le type de rôle stratégique.

2.1.2. Intensité des rôles de la GB pour le contrôle par des subdivisions

Pour déterminer l'intensité de la mise sous tension interne, nous nous sommes appuyée sur quatre éléments, ainsi que le montre l'annexe 26 : la difficulté d'atteinte des objectifs, la création de *slack* par les opérationnels, la note attribuée par nos interlocuteurs au rôle de pilotage et celle attribuée au rôle de motivation coercitive. L'annexe 27 détaille les rôles internes de la GB pour chacune des vingt-quatre subdivisions. Le tableau 68 ci-après en réalise une synthèse.

Au global, on constate que les rôles exercés en interne par la GB sont par ordre d'intensité décroissante les suivants : les rôles psychologiques (3,56), puis les rôles financiers (3,41), puis les rôles de mise sous tension (3,37), puis les rôles stratégiques (2,7) et en dernier, le rôle de légitimation externe (2,31). Cependant, ces intensités ne sont que des moyennes par famille de rôles, moyennes qui cachent de grandes disparités d'intensité au sein de certaines familles.

Ainsi, on observe que l'intensité de la mise sous tension varie de 2,75 quand elle est diagnostique à 4 quand elle est interactive. Cette diversité se traduit également par un écart-type assez élevé (1,10). La plus forte intensité enregistrée pour une mise sous tension interactive, cumulée au constat précédent sur l'absence de lien entre le type d'utilisation de la GB et les rôles stratégiques, confirme donc l'intérêt de considérer que l'interaction sert plus le pilotage à court terme qu'elle n'oriente la formation de la stratégie à moyen terme. Le *verbatim* ci-dessous en fournit une illustration.

13 : « Puisque le budget suscite beaucoup d'échanges chez vous, ces échanges sont-ils pour votre DG l'occasion de réorienter sa vision à plus moyen terme, en plus de lui permettre de challenger ?

Je ne dis pas que ça n'est jamais le cas, mais pas majoritairement.[...] Les réunions autour du budget tout au long de l'année sont l'occasion pour le dirigeant de bien prendre conscience des plans d'action opérationnels, et à un haut niveau de détail, mais sur un horizon à court terme. On est vraiment dans une vision d'optimisation du résultat court terme, mais jamais sur le moyen terme.

Tableau 68 : Synthèse des rôles internes de la GB pour les subdivisions de groupe

Rôles	Nombre d'entités concernées	Très forte intensité (4,5 à 5)	Forte intensité (4)	Intensité moyenne (3) à assez forte (3,5)	Intensité faible (2) à assez faible (2,5)	Intensité nulle à très faible (1 à 1,5)	Intensité pondérée moyenne	Ecart-type
Mise sous tension diagnostique	6 = 25%		1	3	1	1	16,5/6 = 2,75	
Mise sous tension plutôt diagnostique	8 = 33,33%	2	2	1	2	1	27/8 = 3,375	
Mise sous tension hybride	5 = 20,83%		3	2	1		17,5/5 = 3,5	
Mise sous tension interactive	5 = 20,83%	2	1	2			20/5 = 4	
Total mise sous tension	24 = 100%	4	7	8	4	3	81/24 = 3,38	1,10
Déclinaison stratégique globale	6 = 25%	2	1	3			23,5/6 = 3,92	
Déclin stratégique monétaire argumentée	10 = 41,67%	1	3	1	5		31/10 = 3,1	
Déclin stratégique monétaire	5 = 20,83%				4	1	9,5/5 = 1,9	
Impossibilité de déclin stratégique	(pas ou peu de déclinaison budgétaire) 3 = 12,5%							
Total déclinaison stratégique	21	3	4	4	9	1	64/21 = 3,05	1,14
Emergence stratégie	24		2,	7	13	2	57,5/24 = 2,4	0,79
Total rôles stratégiques	24	(3+0)/2 = 1,5	(4+2)/2 = 3	(4+7)/2 = 5,5	(9+13)/2 = 11	(1+2)/2 = 1,5	121,5/45 = 2,7	
Gestion financière interne	24	7	7	4	4	2	85,5/24 = 3,56	1,27
Communication financière externe	16 (8 NP ou NSP)	2	7	1	4	2	51/16 = 3,19	1,33
Total rôles financiers	(24+16)/2 = 20	(7+2)/2 = 4,5	(7+7)/2 = 7	(4+1)/2 = 2,5	(4+4)/2 = 4	(2+2)/2 = 2	(85,5+51)/40 = 3,41	
Légitimation	24		7	4	2	11	55,5/24 = 2,31	1,35
Sécurisation interne	24	6	12	6			96/24 = 4	0,63
Valorisation	24	2	7	7	6	2	75/24 = 3,13	1,10
Création de liens	1		1					
Rôles psychologiques (sans création de liens, marginale)	24	(6+2)/2 = 4	(12+7)/2 = 9,5	(6+7)/2 = 6,5	(0+6)/2 = 3	(0+2)/2 = 1	171/48 = 3,56	

En ce qui concerne les rôles stratégiques, on constate que le rôle d'émergence, bien que demeurant plus faible que celui de déclinaison, gagne en intensité en moyenne par rapport à la relation avec le groupe (2,4 en interne, contre 1,92 dans la relation avec le groupe). Par ailleurs, on constate que, plus la déclinaison stratégique intègre des aspects opérationnels (plans d'action, INM) lors de la négociation budgétaire, plus son intensité est grande. La diversité du type de déclinaison stratégique cumulée à la différence d'intensité qu'elle génère conduit ainsi à un écart-type assez élevé (1,14).

Au titre de la fonction financière, la gestion financière interne a une plus grande intensité que la communication financière externe. Soulignons également que ces deux rôles enregistrent une disparité importante (écarts-types de respectivement 1,27 et 1,33).

Le rôle de légitimation, qui a l'intensité moyenne la plus faible, est cependant aussi celui qui enregistre la plus grande dispersion (écart-type de 1,35). La faible intensité moyenne de ce rôle est cohérente avec le fait que la GB exerce de manière marquée plusieurs autres rôles : les entités ne pratiquent pas prioritairement la GB pour répondre à des demandes externes, y compris du groupe. Cependant, la forte dispersion sur ce rôle suggère que, pour certaines entités, la GB peut n'être principalement pratiquée que pour répondre à des attentes externes ou émanant du groupe. De fait, l'analyse des sept subdivisions où ce rôle est déclaré comme fort montre que six d'entre elles ne déclinent pas ou très peu ou très partiellement leur budget global et ne peuvent, de ce fait, n'en avoir qu'une assez faible utilisation interne. Toutefois, cinq de ces six entités sont de petite ou assez petite taille, conformément au constat réalisé au chapitre 5 (section 3, §1) sur le fait que la déclinaison est en partie fonction de la taille. Ainsi, dans une petite entité, la légitimation peut plus découler d'une quasi-impossibilité opérationnelle de décliner le budget que d'un choix délibéré (rationnel ou pas) du dirigeant ; on sort dans ce cas de la conception managériale du contrôle organisationnel que nous avons retenue. Cependant, nos résultats montrent que la taille n'explique pas totalement le niveau de déclinaison interne du budget. Nous choisissons donc de considérer qu'il est pertinent d'admettre une influence du niveau de déclinaison sur le rôle de légitimation, mais faible.

Enfin, parmi les rôles psychologiques, le rôle de sécurisation interne est celui qui est le plus intense de tous ceux exercés par la GB. C'est d'ailleurs le rôle sur lequel on constate le plus d'homogénéité (écart-type de seulement 0,63).

2.2. Rôles de la GB pour des entités de niveau siège

Sont concernés ici les six entretiens réalisés au niveau de la direction d'un groupe ou d'une entreprise indépendante. Soulignons que le faible nombre d'entités concernées limite la validité de nos constats et amène à prendre avec beaucoup de précaution dans leur interprétation.

2.2.1. Type d'utilisation et rôles stratégiques pour des entités de niveau siège

L'annexe 28 détaille l'analyse croisée du type d'utilisation de la GB et des rôles stratégiques dans ces six entités. Les tableaux 69, 70 et 71 ci-après en fournissent une synthèse.

Tableau 69 : Analyse croisée entre rôle d'émergence de la stratégie et type d'utilisation de la GB interne à un groupe

Type utilisation Emergence stratégie	Diagnostique	Plutôt diagnostique	Hybride	Interactive	Tous types d'utilisation
Moyenne à assez forte (3 à 3,5)		2	2		4
Faible à assez faible (2 à 2,5)			1		2
Quasiment nulle à très faible (1 à 1,5)			1		
<i>Intensité moyenne émergence stratégie</i>		$6/2 = 3$	$9,5/4 = 2,38$		2,58

Tableau 70 : Analyse croisée entre rôle de déclinaison stratégique et type d'utilisation de la GB interne à un groupe

Type utilisation Déclinaison stratégie	Diagnostique	Plutôt diagnostique	Hybride	Interactive	Tous types d'utilisation
Très forte (4,5 à 5)		1	1		6
Forte (4)			1		
Moyenne à assez forte (3 à 3,5)		1	2		
<i>Intensité moyenne déclinaison stratégie</i>		$8/2 = 4$	$15/4 = 3,75$		3,83

Tableau 71 : Analyse croisée entre type de déclinaison stratégique et type d'utilisation de la GB interne à un groupe

	Diagnostique	Plutôt diagnostique	Hybride	Interactive
Déclinaison stratégique monétaire				
Déclinaison stratégique monétaire argumentée		1	3	
Déclinaison stratégique globale		1	1	

Comme pour la relation d'une entité avec le groupe ou les actionnaires ainsi que pour la GB interne à une subdivision, ces trois tableaux permettent *a priori* de vérifier l'absence de lien entre le type d'utilisation interne de la GB et ses rôles stratégiques pour les sièges. En effet, les deux sièges faisant une utilisation diagnostique de la GB déclarent une émergence de la stratégie d'intensité similaire à des sièges qui en ont une utilisation hybride. Quant à la déclinaison stratégique, elle semble à peu près aussi forte avec une utilisation hybride qu'avec une utilisation plutôt diagnostique. Une utilisation hybride ne semble par ailleurs pas particulièrement favoriser une déclinaison stratégique globale.

2.2.2. Rôles de la GB pour des entités de niveau siège

Nous procédons ici à une analyse d'intensité des rôles internes de la GB pour les six entités se situant au niveau siège. Le tableau 72 ci-après en propose une synthèse, sur la base de l'annexe 29.

Pour les six sièges, les familles de rôles sont exprimées selon l'ordre décroissant suivant : tout d'abord les rôles financiers, puis les rôles psychologiques (avec une grande intensité, 4,33, du rôle de sécurisation interne), le rôle de mise sous tension, les rôles stratégiques et, en dernier, le rôle de légitimation externe.

Tableau 72 : Synthèse des rôles de la GB pour les entités au niveau siège

Rôles	Nombre d'entités concernées	Très forte intensité (5)	Forte intensité (4)	Intensité moyenne à assez forte (3 à 3,5)	Faible à assez faible intensité (2 à 2,5)	Intensité nulle à très faible (1 à 1,5)	Intensité moyenne pondérée	Ecart-type
Mise sous tension plutôt diagnostique	3 = 50%		1	2			10,5/3 = 3,5	
Mise sous tension hybride	3 = 50%		1	2			10,5/3 = 3,5	
Total mise sous tension	6		2	4			21/6 = 3,5	0,45
Déclinaison stratégique globale	2 = 33,33%	2					10/2 = 5	
Déclin stratégique monétaire argumentée	4 = 66,67%		1	3			13/4 = 3,25	
Total déclinaison stratégique	6 = 100%	2	1	3			23/6 = 3,83	0,98
Emergence stratégie	6 = 100%			4	1	1	15,5/6 = 2,58	0,92
Total rôles stratégiques	6	(2+0)/2 = 1	(1+0)/2 = 0,5	(4+3)/2 = 3,5	(0+1)/2 = 0,5	(0+1)/2 = 0,5	38,5/12 = 3,21	
Gestion financière interne	6	4		2			26,5/6 = 4,42	0,92
Communication financière externe	6	5		1			28,5/6 = 4,75	0,61
Total rôles financiers	6	(4+5)/2 = 4,5		(2+1)/2 = 1,5			55/12 = 4,58	
Légitimation	6	2		1		3	16/6 = 2,67	1,97
Sécurisation interne	6	4	1		1		26/6 = 4,33	1,21
Valorisation	6		2	2	1	1	17,5/6 = 2,92	1,20
Rôles psychologiques	6	(4+0)/2 = 2	(1+2)/2 = 1,5	(0+2)/2 = 1	(1+1)/2 = 1	(0+1)/2 = 0,5	43,5/12 = 3,63	

En ce qui concerne la mise sous tension, on note l'absence d'expression tranchée (diagnostique ou interactive) au profit de démarches plus nuancées (plutôt diagnostique ou hybride). Par ailleurs, la mise sous tension enregistre une dispersion particulièrement faible (écart-type de 0,45).

En matière de déclinaison stratégique, on note l'absence de déclinaison strictement monétaire (i.e. sans argumentation par des éléments opérationnels).

Le rôle de légitimation se distingue, non pas par son importance (intensité moyenne de 2,67), mais par sa très forte dispersion (écart-type de 1,97).

Les deux rôles psychologiques, sécurisation interne et valorisation, sont très différents quant à leur intensité moyenne (respectivement 4,33 et 2,92), mais très similaires dans leur dispersion importante (écarts-types respectifs de 1,21 et 1,20).

3. Comparaison des rôles de la GB en fonction des niveaux d'analyse

Le tableau 73 ci-après propose une comparaison des rôles de la GB en fonction du niveau d'analyse, c'est-à-dire, de l'origine du contrôle (niveau N+1 ou direction de l'entité), en distinguant le type d'entité (siège ou subdivision) pour l'analyse interne. Il reprend aussi les écarts-types pour chaque rôle, permettant ainsi de dégager les rôles par lesquels la GB se différencie le plus en fonction du niveau d'analyse et du type d'entité.

3.1. Analyse comparative de l'intensité des rôles

L'intégralité des constats ci-après s'appuie sur le tableau 73.

3.1.1. Intensité globale des rôles

On constate que l'intensité des grands types de rôles de la GB, quels qu'ils soient, est plus forte en interne que dans la relation avec le groupe ou les actionnaires¹⁰³. Dans l'absolu (sans tenir compte pour l'instant des autres dispositifs de contrôle), la GB a donc une plus grande importance pour le contrôle interne aux entités que dans la relation au groupe.

Cependant, il est intéressant de distinguer l'intensité des rôles en interne selon le type d'entité. Or on observe que l'intensité des familles de rôles est systématiquement plus faible pour la relation avec le groupe ou les actionnaires qu'en interne aux subdivisions, mais aussi que l'intensité des rôles dans les subdivisions est systématiquement plus faible qu'en interne à des entités de niveau siège. Ainsi, nos résultats ne sont pas convergents quant à l'intensité des rôles de la GB pour le contrôle exercé par le groupe, selon que les personnes qui se prononcent sur les rôles se situent au niveau du siège ou dans les subdivisions. On reviendra ultérieurement sur ce paradoxe et sur ses pistes d'explication.

3.1.2. Hiérarchie des rôles

Les constats diffèrent selon que l'on considère les grandes familles de rôles ou chacun des rôles.

Ainsi, on observe que la hiérarchie des grandes familles de rôles est similaire entre les deux niveaux d'analyse : si l'on exclut les rôles psychologiques (non renseignés au global pour la relation avec le groupe car non renseignés pour la sécurisation interne), viennent en premier les rôles financiers, puis en second la mise sous tension, les rôles stratégiques en troisième et le rôle de légitimation en dernier, ainsi que le montre le tableau 74 ci-après.

¹⁰³ En ce qui concerne les rôles financiers, cela n'est vrai que si l'on prend pour l'analyse interne le total sur les deux types d'entités interrogées (subdivisions et entités au niveau siège).

Tableau 73 : Synthèse comparative des rôles de la GB

Rôles	Rôles de la GB à l'égard du niveau N+1 : groupe (24) ou actionnaires (2) – 26 entretiens		Rôles internes de la GB pour entités filiales ou subdivisions – 24 entretiens		Rôles internes de la GB pour entités au niveau siège – 6 entretiens		Total rôles en interne à l'entité – 30 entretiens	
	% d'entités concernée	Intensité moyenne pondérée	% d'entités concernée	Intensité moyenne pondérée	% d'entités concernée	Intensité moyenne pondérée	% d'entités concernée	Intensité moyenne pondérée
<i>Mise sous tension diagnostique</i>	14 = 53,8%	2,93	6 = 25%	2,75	0		6 = 20%	2,75
<i>Mise sous tension plutôt diagnostique</i>	7 = 26,9%	3	8 = 33,33%	3,375	3 = 50%	3,5	11 = 36,67%	3,41
<i>Mise sous tension hybride</i>	4 = 15,4%	3,25	5 = 20,83%	3,5	3 = 50%	3,5	8 = 26,67%	3,5
<i>Mise sous tension interactive</i>	1 = 3,8%	4	5 = 20,83%	4	0		5 = 16,67%	4
Total mise sous tension	26 = 100%	3,04	24 = 100%	3,38	6 = 100%	3,5	30 = 100%	3,4
Ecarts-types pour la mise sous tension		0,81		1,10		0,45		0,97
<i>Déclinaison stratégique globale</i>	7 = 26,9%	3,36	6 = 25%	3,92	2 = 33,33%	5	8 = 26,67%	4,19
<i>Déclinaison stratégique monétaire argumentée</i>	7 = 26,9%	2,57	10 = 41,67%	3,1	4 = 66,67%	3,25	14 = 46,67%	3,14
<i>Déclinaison stratégique monétaire</i>	12 = 46,15%	2,54	5 = 20,83%	1,9			5 = 16,67%	1,9
<i>Déclinaison stratégique impossible</i>	0		3 = 12,5%	0			3 = 10%	0
Total déclinaison stratégique	26 = 100%	2,77	21 = 87,5%	3,05	6 = 100%	3,83	27 = 90%	3,22
Ecarts-types pour la déclinaison stratégique		0,96		1,14		0,98		1,10
Emergence stratégie	26 = 100%	1,92	24 = 100%	2,4	6 = 100%	2,58	30 = 100%	2,43
Ecarts-types pour émergence stratégie		0,89		0,79		0,92		0,82
Total rôles stratégiques	26 = 100%	2,35	22,5 = 93,75%	2,7	6 = 100%	3,21	28,5	2,81
Gestion financière interne			24	3,56	6	4,42	30	3,73
Ecarts-types pour la gestion financière				1,27		0,92		1,2
Communication financière externe	17	3,38	16	3,19	6	4,75	22	3,61
Ecarts-types pour la communication financière		1,14		1,33		0,61		1,13
Total rôles financiers	17	3,38	20	3,41	6	4,58	26	3,68
Légitimation	5	1,6	24	2,31	6	2,67	30	2,38
Ecarts-types légitimation		0,89		1,35		1,97		1,46
Sécurisation interne			24	4	6	4,33	30	4,07
Ecarts-types sécu. interne				0,63		1,23		0,75
Valorisation	26	1,23	24	3,13	6	2,92	30	3,08
Ecarts-types valorisation		0,82		1,10		1,20		1,12
Rôles psychologiques	Calcul global pas pertinent		24	3,56	6	3,63	30	3,58
Moyenne des écarts-types rôles psycho.	0,92		1,09		1,04		1,07	

Tableau 74 : Hiérarchie des familles de rôles selon le type d'analyse (interne versus niveau N+1)

DANS LA RELATION AU GROUPE			E N INTERNE		
Rang	Grandes familles de rôles	Intensité	Rang	Grandes familles de rôles	Intensité
1	Rôles financiers	3,38	1	Rôles financiers	3,68
			2	Rôles psychologiques	3,58
2	Mise sous tension	3,04	3	Mise sous tension	3,4
3	Rôles stratégiques	2,35	4	Rôles stratégiques	2,81
4	Légitimation externe	1,6	5	Légitimation externe	2,38

Les rôles psychologiques, uniquement internes à l'entité, viennent s'intercaler entre les rôles financiers et la mise sous tension. De ce fait, en interne, sur les trois familles de rôles de la GB à l'égard du personnel (mise sous tension, rôles stratégiques, rôles psychologiques), ce sont les rôles psychologiques, et notamment celui de sécurisation, qui prévalent, pas ceux qui cherchent directement à orienter les comportements à des fins de performance à court terme (mise sous tension) ou à moyen terme (rôles stratégiques).

Cependant, en termes de rôles et non plus de grandes familles de rôles, on constate une différence de hiérarchie entre les deux niveaux d'analyse, ainsi que le montre le tableau 75 ci-dessous.

Tableau 75 : Hiérarchie des rôles selon le type d'analyse (interne versus niveau N+1)

DANS LA RELATION AU GROUPE			E N INTERNE		
Rang	Rôle	Intensité	Rang	Rôle	Intensité
			1	Sécurisation interne	4,07
			2	Gestion financière	3,73
1	Communication financière externe	3,38	3	Communication financière externe	3,61
2	Mise sous tension	3,04	4	Mise sous tension	3,4
3	Déclinaison stratégique	2,77	5	Déclinaison stratégique	3,22
4	Emergence de la stratégie	1,92	6	Valorisation	3,08
5	(Légitimation externe)	(1,6)	7	Emergence de la stratégie	2,43
6	(Valorisation)	(1,23)	8	Légitimation externe	2,38

On remarque que les deux rôles renseignés exclusivement en interne, sécurisation et gestion financière, arrivent en première place. Pour le reste, la hiérarchie des rôles reste à peu près la même entre les deux niveaux d'analyse. Nous émettons en effet de fortes réserves sur la valeur des intensités moyennes, et donc des rangs, calculés pour la valorisation et la légitimation externe en ce qui concerne le groupe : ces deux rôles n'ayant pas été prévus initialement pour ce niveau d'analyse, les appréciations d'intensité au niveau du groupe ont été seulement spontanées et peu nombreuses.

En interne, le type d'entité semble aussi avoir une influence sur la hiérarchie des rôles, comme le montre le tableau 76.

Rappelons cependant que le faible nombre d'entités de niveau siège dans notre étude appelle à la prudence dans l'interprétation des résultats comparant le type d'entités.

Tableau 76 : Hiérarchie des rôles selon le type d'entité (subdivision versus siège)

SUBDIVISIONS			ENTITES DE NIVEAU SIEGE		
Rang	Rôles	Intensité	Rang	Rôles	Intensité
1	Sécurisation interne	4	1	Communication financière externe	4,75
2	Gestion financière interne	3,56	2	Gestion financière interne	4,42
3	Mise sous tension	3,38	3	Sécurisation interne	4,33
4	Communication financière externe	3,19	4	Déclinaison stratégique	3,83
5	Valorisation	3,13	5	Mise sous tension	3,5
6	Déclinaison stratégique	3,05	6	Valorisation	2,92
7	Emergence de la stratégie	2,4	7	Légitimation externe	2,67
8	Légitimation	2,31	8	Emergence de la stratégie	2,58

3.1.3. Analyse comparée de chacun des rôles

Pour la mise sous tension

On observe au global que la mise sous tension est perçue comme plus intense en interne que dans la relation avec le niveau N+1. Pour autant, c'est pour les six entités se situant au niveau d'un groupe ou d'une entreprise indépendante que la mise sous tension est au global déclarée la plus forte. On retrouve ici le paradoxe déjà mentionné précédemment.

Par ailleurs, quelque soit le niveau d'analyse, on observe que, plus la mise sous tension est interactive, plus son intensité est perçue comme forte. On note également que ce phénomène est plus marqué pour la mise sous tension interne aux entités que pour celle par le groupe (ou les actionnaires pour deux entreprises). On reviendra sur ce dernier point au § 4.

On note également qu'en interne, la mise sous tension interactive ou hybride, bien que restant minoritaire (43,34% au global pour les deux types d'entités) est cependant beaucoup plus fréquente que dans la relation avec le groupe (19,2%).

Deux explications importantes découlent de ces constats.

Même si la perception de l'intensité des rôles est liée au niveau auquel notre interlocuteur se situe (cf. paradoxe précédemment mentionné), il semblerait que la mise sous tension « réelle » soit quand même plus forte en interne que dans la relation avec le niveau N+1, ce qui signifierait que les dirigeants d'entité exercent globalement une pression plus forte sur leurs équipes que celle que le niveau N+1 exerce sur eux. On pourrait alors envisager deux explications à cette intensification de la pression le long de la ligne hiérarchique : soit la proximité réduit l'asymétrie d'information et permet aux dirigeants d'entités d'exiger plus de leurs équipes sans craindre de devenir irréalistes, soit les dirigeants d'entités cherchent à se « protéger » à l'égard de leur propre hiérarchie (concept de *slack inversé*).

Chapitre 6 : Importance de la GB dans le contrôle organisationnel au regard de ses rôles

La plus grande intensité de la mise sous tension en interne que dans la relation au groupe provient au moins en partie d'une utilisation plus fréquemment interactive ou hybride en interne que par le niveau N+1. Une utilisation tendant vers plus d'interactivité constitue donc le levier utilisé par les dirigeants d'entités pour intensifier la mise sous tension de leurs équipes.

Pour les rôles stratégiques

Ainsi que souligné précédemment de manière générale, on constate que les rôles stratégiques de la GB sont globalement un peu plus forts en interne que dans la relation avec le groupe, mais principalement en raison d'un rôle d'émergence de la stratégie plus marqué en interne qu'avec le groupe. Des deux rôles de la GB à l'égard de la stratégie, celui de déclinaison reste cependant le plus fort, que ce soit en interne ou dans la relation avec le groupe.

Plus précisément en matière de déclinaison de la stratégie, on constate que l'intensité de ce rôle augmente avec la prise en compte de données non monétaires : une déclinaison globale revêt une intensité plus forte qu'une déclinaison monétaire argumentée, qui revêt elle-même une intensité plus forte qu'une déclinaison strictement monétaire. Ce phénomène est par ailleurs plus marqué en interne que dans la relation avec le groupe. A l'instar du lien constaté entre le type d'utilisation de la GB et l'intensité de la mise sous tension, il ressort donc ici un deuxième lien entre les pratiques budgétaires et l'intensité du rôle de déclinaison stratégique : la prise en compte de données non monétaires dans la GB oriente l'intensité du rôle de déclinaison stratégique.

Cependant, la déclinaison stratégique reste majoritairement monétaire (argumentée ou non par des données non monétaires) et ce, que ce soit en interne ou dans la relation avec le groupe. On constate néanmoins que la déclinaison strictement monétaire est la plus fréquente dans la relation avec le groupe alors qu'en interne, c'est la déclinaison monétaire argumentée qui l'est : les directions d'entités chercheraient donc plus à vérifier le bien-fondé des données monétaires négociées que le groupe ne le fait à leur égard, peut-être parce que leur meilleure connaissance de l'entité leur permet plus d'apprécier la pertinence de l'argumentation des chiffres. On retrouve ici un peu le même phénomène que pour la mise sous tension à court terme: un examen plus serré des prévisions et des objectifs au sein de l'entité que de la part du groupe.

Pour les rôles financiers et le rôle de légitimation

On observe que le rôle de communication financière externe est systématiquement nettement plus important que celui de légitimation de la gestion à l'égard des parties prenantes. Ainsi, si la GB est bien utilisée pour informer les parties prenantes des prévisions financières, elle n'est pas prioritairement pratiquée pour légitimer la gestion à leur égard. Ce constat est confirmé par le fait que la GB joue souvent de nombreux autres rôles.

Par ailleurs, on constate que le rôle de communication financière externe a une intensité plus faible pour les filiales ou subdivisions que pour le groupe. Cela s'explique assez facilement par le fait que des filiales ou subdivisions ont peu d'interlocuteurs à qui elles doivent rendre des comptes d'un point de vue financier, en dehors du groupe auquel elles appartiennent. Une conséquence directe de ce constat est que l'on observe aussi qu'en matière d'importance respective des deux rôles financiers, le rôle de gestion financière interne est plus important que celui de communication externe dans les filiales ou subdivisions, alors que c'est l'inverse dans les entités de niveau siège.

Pour les rôles psychologiques

On observe que les rôles psychologiques sont peu significatifs dans la relation avec le groupe, mais très importants, surtout en ce qui concerne le rôle de sécurisation, dans le contrôle interne et ce, quelque soit le type d'entités (subdivisions ou sièges).

3.2. Analyse comparative de la dispersion des rôles

L'analyse de dispersion est réalisée sur la base des écarts-types figurant également dans le tableau 73 fourni en début du § 3. Nous avons choisi de considérer que tout écart-type supérieur à 1 pour un rôle traduisait une forte disparité d'intensité selon les entités et que tout écart-type inférieur à 0,7 traduisait au contraire une certaine homogénéité dans l'intensité du rôle.

On constate tout d'abord que la disparité est beaucoup plus forte pour les rôles de la GB à l'égard du contrôle par l'entité qu'à l'égard du contrôle par le groupe ou les actionnaires. En effet, les rôles de la GB dans la relation avec le groupe enregistrent tous une dispersion modérée (écarts-types compris entre 0,81 et 0,96), à l'exception d'un seul rôle (la communication financière, avec un écart-type de 1,14), tandis que les rôles de la GB pour le contrôle exercé par les entités enregistrent des écarts-types beaucoup plus contrastés (allant de 0,75 à 1,46) et globalement plus élevés (moyenne des écarts-types de 1,07 pour le contrôle par les entités contre 0,92 pour le contrôle par le groupe).

Une lecture plus précise de nos résultats met en lumière une influence des pratiques plus particulière sur la dispersion de deux rôles :

- le type d'utilisation de la GB oriente l'intensité de la mise sous tension : déjà mentionné précédemment en ce qui concerne les intensités moyennes, ce constat est convergent avec la comparaison entre l'écart-type pour la mise sous tension (plus élevé en interne à des subdivisions que dans la relation au niveau N+1 et en interne à des sièges) et le niveau d'homogénéité du type d'utilisation (nettement plus faible en interne à des subdivisions que dans la relation au niveau N+1 ou en interne à des sièges, cf. chapitre 5, section 3, § 9, et tableau 53, section 4) ;

- de même, la prise en compte d'éléments non monétaires oriente l'intensité de la déclinaison de la stratégie : on a relevé précédemment (cf. chapitre 5, section 3, §3 et tableau 53, section 4) que les entités de niveau siège prennent plus en compte les éléments non monétaires dans la GB et ce, de manière plus homogène que les subdivisions en interne ; ces dernières en tiennent plus compte mais de manière également plus variable que le groupe à leur égard. Cela se retrouve à la fois dans les écarts-types et les intensités moyennes de la déclinaison stratégique ressortant du tableau 73 : les entités de niveau siège sont celles qui enregistrent la déclinaison stratégique la plus forte et ce, en raison de leur utilisation plus uniforme de données non monétaires dans la GB, puis viennent les subdivisions dont l'intensité de la déclinaison stratégique en interne est à la fois moins homogène et globalement moins forte en raison d'une plus grande disparité de prise en compte des éléments non monétaires ; enfin, arrivent en dernier la relation des subdivisions au groupe, où l'intensité de la déclinaison stratégique est à la fois la plus faible et la plus homogène en raison d'une utilisation plus uniformément faible des données non monétaires.

Pour les rôles servant le contrôle par l'entité, on constate aussi une différence de dispersion en fonction du type d'entités (subdivision ou siège). En effet, pour les subdivisions, les écarts-types sont en moyenne élevés (moyenne des écarts-types de 1,09) mais peu contrastés selon les rôles : tous les écarts-types sont compris entre 1,10 et 1,35, à l'exception de celui de la sécurisation interne (0,63). Pour les entités de niveau siège, on enregistre des écarts-types un peu plus faibles en moyenne (1,04) mais surtout beaucoup plus contrastés selon les rôles (allant de 0,45 à 1,97). Ainsi, la disparité des rôles de la GB est élevée entre les subdivisions, alors que, pour les entités de niveau siège, elle peut être très élevée pour certains rôles et très faible pour d'autres.

Un autre constat s'impose : la dispersion pour un même rôle est très différente selon le niveau d'analyse et le type d'entités. Ainsi, il n'y a guère que l'émergence de la stratégie qui présente des écarts-types similaires (mais, rappelons-le, une intensité moyenne en revanche plus forte pour le contrôle par l'entité que pour le contrôle par le groupe). Pour tous les autres rôles, les différences de dispersion en fonction du type d'entité ou du niveau d'analyse sont le plus souvent sensibles.

En ce qui concerne la comparaison des rôles servant le contrôle par l'entité selon le type d'entité (subdivision ou siège), les différences de dispersion les plus marquées concernent les rôles de communication financière, mise sous tension, légitimation, sécurisation interne et, dans une moindre mesure, gestion financière. Pour la communication financière, la mise sous tension et la gestion financière, la dispersion est beaucoup plus forte pour les subdivisions que pour les entités de niveau siège, alors que c'est l'inverse pour la légitimation et la sécurisation interne. En revanche, les rôles stratégiques et la valorisation présentent des dispersions assez proches pour le contrôle par l'entité, quelque soit la nature de celle-ci.

En ce qui concerne la comparaison des rôles selon qu'ils concernent la relation avec le groupe ou le contrôle par l'entité, le tableau 73 fait certes apparaître aussi des différences, mais moins marquées et, surtout, moins exploitables. En effet, les deux rôles pour lesquels la différence est très sensible sont la légitimation et la valorisation. Mais le rôle de légitimation n'a été renseigné que pour cinq des vingt-six entités concernées par une relation avec le niveau N+1 ; par ailleurs, ce rôle enregistre, au titre du contrôle par les entités, une différence de dispersion très sensible selon le type d'entités, ce qui rend peu valide le calcul d'écart-type pour l'ensemble du contrôle par les entités. En ce qui concerne la valorisation, nous souhaitons être prudente car ce rôle a été très peu mentionné spontanément au titre du contrôle par le groupe. Par ailleurs, un autre rôle, la mise sous tension, enregistre une faible différence de dispersion entre les deux niveaux d'analyse, mais l'écart-type moyen pour le contrôle par les entités est le fruit de deux écarts-types très contrastés.

4. Les pratiques influencent principalement quatre rôles, mais partiellement

Nous montrons tout d'abord ici que principalement quatre rôles (la mise sous tension, la déclinaison de la stratégie, l'émergence de la stratégie, la communication financière externe) sont influencés par les pratiques, mais aussi dans un deuxième temps, que cette influence n'est que partielle.

4.1. L'influence des pratiques principalement sur quatre rôles

Nous dégagons l'influence des pratiques sur les rôles par deux approches :

- nous cherchons tout d'abord à voir si nos résultats sur les rôles confirment, en termes de tendances générales, les implications potentielles des pratiques sur les rôles proposées dans le chapitre 5 sur la base des pratiques les plus constantes *versus* les plus variables d'une entité à l'autre ;
- nous récapitulons les influences dégagées de nos résultats sur les rôles dans la présente section indépendamment des propositions du chapitre 5.

Pour confronter nos propositions du chapitre 5 avec nos résultats sur les rôles, nous comparons les intensités moyennes des rôles constatés dans le présent chapitre avec les implications potentielles dégagées au chapitre 5 et ce, à trois égards :

- dans la relation des entités au groupe ou actionnaires : comparaison des implications potentielles des pratiques budgétaires suggérées au chapitre 5, section 4, § 1.1. avec les rôles constatés chapitre 6, section 2, § 1.2. ;

Chapitre 6 : Importance de la GB dans le contrôle organisationnel au regard de ses rôles

- en interne aux entités : comparaison des implications potentielles des pratiques budgétaires suggérées au chapitre 5, section 4, § 1.2. avec les rôles constatés chapitre 6, section 2, § 2.1.2. (pour les subdivisions) et § 2.2.2. (pour les sièges)
- en comparant les deux niveaux d'analyse (relation au groupe ou actionnaires *versus* en interne) : comparaison des implications potentielles des pratiques budgétaires suggérées au chapitre 5, section 4, § 1.3. avec les rôles constatés chapitre 6, section 2, § 3.1.3, selon le niveau d'analyse.

Les tableaux 77, 78 et 79 ci-après résument ce qui ressort de ces comparaisons.

Tableau 77: Influence constatée des pratiques sur les rôles dans la relation au niveau N+1

Implications potentielles des pratiques sur les rôles dégagées en chapitre 5	Confrontation avec l'analyse des rôles réalisée en chapitre 6
Déclinaison stratégique presque systématique, d'intensité variable mais assez peu forte en moyenne	Vérfié : rôle de déclinaison stratégique majoritairement faible à fort (rarement nul et rarement très fort)
Déclinaison stratégique monétaire, strictement ou argumentée, mais rarement globale	<u>A peu près vérifié</u> : déclinaison strictement monétaire pour 14 entités, monétaire argumentée pour 7, globale pour 7
Mise sous tension faible ou modérée, rarement forte, peut-être en lien avec utilisation très majoritairement diagnostique ou plutôt diagnostique	Vérfié : - mise sous tension variable, modérée en moyenne et jamais très forte - plus l'utilisation est diagnostique, moins la mise sous tension est forte
Rôle potentiellement important de communication financière pour le groupe	<u>Partiellement vérifié</u> : communication financière d'intensité très variable, mais le plus fort de tous les rôles en moyenne
Emergence de la stratégie relativement forte seulement pour une minorité d'entités	Vérfié : moyen à assez forte pour 5 entités sur 26

Tableau 78 : Influence constatée des pratiques sur les rôles en interne aux entités

Implications potentielles des pratiques sur les rôles dégagées en chapitre 5	Confrontation avec l'analyse des rôles réalisée en chapitre 6
Presque toujours déclinaison stratégique, mais sans préjuger de son intensité	<u>A peu près vérifié</u> : seulement 4 cas sur 30 de déclinaison nulle ou impossible
Possibilité d'émergence de la stratégie	Vérfié : 13 cas sur 30 d'émergence moyenne à assez forte
Mise sous tension d'intensité très variable, peut-être en lien avec hétérogénéité du type d'utilisation	Vérfié : Lien entre l'intensité de la mise sous tension et le type d'utilisation est vérifié : plus l'utilisation est interactive, plus la mise sous tension est forte
Déclinaison stratégique d'intensité très variable	<u>A peu près vérifié</u> : assez forte variabilité d'intensité de ce rôle

Les tableaux 77 et 78 ci-dessus permettent de constater que la plupart des rôles budgétaires identifiés au chapitre 5 comme potentiellement dépendants des pratiques budgétaires s'avèrent l'être effectivement en termes de tendances générales ; les liens les plus marqués entre pratiques et rôles sont les suivants (par ordre décroissant d'évidence du lien) :

- le lien entre type d'utilisation et intensité de la mise sous tension : plus la GB est utilisée de manière interactive, plus cela tend à accroître l'intensité de la mise sous tension ;

Chapitre 6 : Importance de la GB dans le contrôle organisationnel au regard de ses rôles

- le cadrage budgétaire et sa fermeté constituent de forts indices d'intensité du rôle de déclinaison stratégique ;
- la prise en compte de données non monétaires dans la déclinaison stratégique, en tant qu'objectifs ou qu'argumentation des données monétaires, oriente l'intensité de la déclinaison stratégique ;
- l'absence de cadrage budgétaire (ou sa souplesse) et/ou l'importance de la prise en compte de données non monétaires dans la GB favorise le rôle d'émergence de la stratégie (qui reste cependant faible à modéré) ;
- la fréquence des re-prévisions ou révisions budgétaires favorise l'utilisation de la communication financière externe par le groupe ; l'influence du reporting au groupe sur l'intensité de sa communication financière n'est pas validée car presque toutes les entités réalisent un reporting mensuel alors que l'intensité de la communication financière varie fortement.

En ce qui concerne la mise sous tension et la déclinaison de la stratégie, nous disposons par ailleurs de données sur l'influence des pratiques en fonction de leurs modalités d'expressions qui confirment les trois premiers points mentionnés ci-dessus (nous revenons d'ailleurs sur ce point ci-après). Nous n'avons donc pas jugé bon de réaliser d'analyse précise par entité. En revanche, pour l'émergence de la stratégie et la communication financière, qui concernent les deux derniers points mentionnés ci-dessus, nous avons approfondi l'interprétation issue de la confrontation des implications potentielles des pratiques, en termes de tendances générales, avec l'intensité moyenne des rôles par un examen plus précis, entité par entité, des pratiques et de l'intensité de ces rôles.

Ainsi, pour la communication financière, il ressort que le nombre de re-prévisions n'est pas en lien avec l'intensité de la communication financière, très variable, tant qu'il ne dépasse pas les 3 ou 4 re-prévisions par an. En revanche, la communication financière est clairement plus systématiquement forte avec des re-prévisions mensuelles qu'avec les autres fréquences (cf. annexe 33). Ainsi, seul un rythme très élevé de re-prévisions constitue un indice de forte utilisation par le groupe ou le siège de la GB pour sa communication financière. La réciproque n'est en revanche pas vraie : une forte communication financière n'implique pas obligatoirement un nombre élevé de re-prévisions.

Pour l'émergence de la stratégie, nous avons analysé l'existence et la fermeté du cadrage budgétaire interne ainsi que la prise en compte en interne de données non monétaires lors de la budgétisation et du suivi en cours d'année. Il en ressort que l'absence de cadrage ou sa souplesse favorisent l'émergence de la stratégie, mais que la prise en compte de données non monétaires dans le processus budgétaire (comme objectifs, argumentation du monétaire ou comme explication des écarts et recherche d'actions correctives) n'a pas d'impact clair sur ce rôle (cf. annexe 34).

Il s'agit ci-dessus de l'influence des pratiques sur les rôles. Mais on constate aussi grâce au tableau 79 ci-dessous que le niveau hiérarchique, à travers les différences de pratiques impliquées dans les liens mentionnés ci-dessus, a une influence indirecte sur les rôles.

Tableau 79 : Influence constatée du niveau hiérarchique, à travers les pratiques, sur les rôles

Implications potentielles sur les rôles de la comparaison des pratiques selon le niveau d'analyse réalisée au chapitre 5	Confrontation avec les différences constatées au chapitre 6 quant aux rôles des deux niveaux d'analyse
Intensité similaire de la déclinaison stratégique, indépendamment de son type	<u>Partiellement vérifiée</u> : intensité sensiblement plus forte (et plus variable) en interne que dans relation au groupe, bien que pas d'énormes différences
Déclinaison stratégique globale plus fréquente en interne que dans la relation au groupe	Pas vérifié ; proportion similaire
Déclinaison stratégique strictement monétaire moins fréquente en interne que dans la relation avec le groupe	Tout-à-fait vérifié : 3 fois plus fréquente dans relation avec groupe qu'en interne
Emergence de la stratégie un peu plus forte, bien que restant assez faible, en interne que dans la relation au groupe	Vérifié en tout point
Mise sous tension susceptible d'être plus forte en interne que de la part du groupe, en lien avec utilisation globalement moins diagnostique en interne que par le groupe	Vérifié en tout point : - mise sous tension en moyenne plus forte en interne - mise sous tension croissante avec dose d'interactivité, que ce soit en interne ou dans la relation avec le groupe, et il s'avère que la dose d'interactivité est plus forte en interne

Par ailleurs, nous avons déjà mis au jour dans la présente section des constats quant à l'influence des pratiques sur trois rôles : la mise sous tension, la déclinaison de la stratégie, la légitimation. Certains viennent compléter les implications potentielles des pratiques dégagées au chapitre 5. Ainsi :

- contrairement à la conception qu'en a Simons, le type d'utilisation, diagnostique ou interactive, influence non pas les rôles à l'égard de la stratégie mais l'intensité de la mise sous tension (cf. § 2 de la présente section) ; en l'occurrence, et conformément aux implications potentielles dégagées au chapitre 5, plus la GB est utilisée de manière interactive, plus la mise sous tension est forte ;
- le type de déclinaison stratégique (qui dépend, conformément aux implications potentielles dégagées au chapitre 5, de la plus ou moins grande prise en compte des données non monétaires dans le cadrage, le contenu et l'arbitrage du budget) influe sur l'intensité de la déclinaison stratégique : plus la prise en compte des données monétaires est forte dans le cadre de ce rôle, plus l'intensité du rôle est grande ; le type de déclinaison stratégique ne dépend en revanche pas du type d'utilisation ;
- une faible déclinaison interne favorise légèrement le rôle de légitimation (cf. § 2.1.2 de la présente section).

Le lien entre les pratiques et l'intensité des rôles concernés n'est cependant jamais total ni mécanique, ainsi que nous allons le voir désormais.

4.2. L'influence partielle des pratiques

Les influences des pratiques sur les rôles dégagées jusqu'ici n'expliquent que partiellement les différences d'intensité des rôles et ce, que ce soit pour un même niveau d'analyse ou entre les deux niveaux d'analyse. On dégage ici trois expressions différentes de l'influence partielle des pratiques sur les rôles.

Tout d'abord, *pour un même niveau d'analyse*, on constate fréquemment d'importantes différences d'intensité :

- de la mise sous tension pour des entités dont nous avons considéré, au regard de leurs pratiques, qu'elles avaient le même type d'utilisation de la GB (cf. tableaux 64 et 68) ;
- de la déclinaison stratégique pour des entités procédant à un cadrage de fermeté similaire ; par exemple, sur huit subdivisions procédant à un cadrage assez ferme à ferme en interne, deux ont une déclinaison stratégique interne de très forte intensité, une de forte intensité, une d'intensité moyenne, cinq de faible intensité ; on retrouve le même phénomène en se situant dans la relation au groupe ou pour des cadrages plus souples voire informels ;
- de la déclinaison stratégique pour des entités pratiquant le même type de déclinaison ; par exemple, sur les dix subdivisions procédant en interne à une déclinaison monétaire argumentée, l'intensité de la déclinaison est très forte pour une entité, forte pour trois entités, moyenne pour une entité, faible pour cinq entités (cf. annexe 25) ;
- de la communication financière externe pour des entités ayant la même fréquence de suivi des écarts et de reprévisions ; par exemple, les entités 5 et 15 procèdent toutes les deux à la fois à un suivi des écarts et à des reprévisions mensuels mais le rôle de communication financière externe est très fort pour l'entité 5 et faible pour l'entité 15.

Sur ces différences d'intensité pour un même rôle, analysé à un même niveau d'analyse et avec des pratiques similaires, nous n'avons pas d'explication à avancer autre que la subjectivité des individus ou encore des phénomènes organisationnels complexes échappant à notre cadre d'analyse. En tout état de cause, elles indiquent que les influences des pratiques sur les rôles que nous avons dégagées ne valent qu'en termes de tendances générales.

Mais nos données permettent aussi de comparer les rôles entre niveaux d'analyse (interne *versus* relation au niveau N+1) et également entre types d'entités interrogées (subdivisions ou sièges). Ces comparaisons permettent ainsi de mettre en lumière deux facteurs génériques d'influence sur les rôles, en dehors des pratiques.

En effet, les différences d'intensité des rôles entre les deux niveaux d'analyse ne semblent pas non plus s'expliquer que par les différences de pratiques. Pour en témoigner, on peut chercher à comparer l'intensité des rôles entre les deux niveaux d'analyse, mais à pratiques similaires pour neutraliser

l'effet de ces dernières. Nos données ne permettent de le faire que pour deux des huit rôles étudiés : la mise sous tension et la déclinaison de la stratégie. En effet, pour ces deux rôles, non seulement nous disposons systématiquement des intensités pour les deux niveaux d'analyse, mais en plus, différenciées en fonction de leurs modalités d'expression, qui renvoient à des pratiques. On peut donc considérer qu'une même modalité d'expression se traduit par des pratiques similaires. Or, on constate qu'à modalités d'expression identiques, que ce soit pour la mise sous tension ou la déclinaison de la stratégie :

- les intensités moyennes diffèrent sensiblement d'un niveau d'analyse à l'autre ; ainsi, la mise sous tension diagnostique se traduit par une intensité moyenne de 2,75 en interne et de 2,93 dans la relation au groupe, une mise sous tension hybride, par une intensité moyenne de 3,5 en interne et de 3,25 dans la relation au groupe, une déclinaison strictement monétaire, par une intensité moyenne de 1,9 en interne et de 2,54 dans la relation au groupe, une déclinaison globale, par une intensité moyenne de 3,92 en interne aux subdivisions et de 3,36 dans la relation au groupe, etc. ;
- le niveau d'analyse semble amplifier l'effet des différences de pratiques sur les rôles ; ainsi, le fait d'utiliser la GB de manière interactive plutôt que diagnostique ou le fait de réaliser une déclinaison de la stratégie globale plutôt que strictement monétaire se traduisent tous les deux par des différences d'intensité plus marquées en interne que dans la relation au groupe.

Le niveau d'analyse semble ainsi contribuer, indépendamment des pratiques, à expliquer l'intensité de ces deux rôles. Ajoutons que, pour les trois autres rôles subissant une influence des pratiques (la communication financière, l'émergence de la stratégie et la légitimation), nous ne disposons pas de modalités différentes d'expression qui nous permettraient d'appliquer la même méthode d'analyse, mais rien ne dit que les pratiques constituent la seule explication ni l'explication majeure, même en termes de tendances générales, des différences d'intensité constatées entre les deux niveaux d'analyse. Ainsi, la très forte différence d'intensité enregistrée sur la communication financière externe entre les six sièges (note moyenne de 4,75) et les subdivisions (3,19) ne semble pas pouvoir s'expliquer par la seule différence de fréquence du suivi des écarts et des re-prévisions, qui est, certes sensible, mais pas très forte. Par ailleurs, on peut également s'intéresser aux rôles pour lesquels on n'a dégagé aucune influence particulière des pratiques. C'est notamment le cas de la gestion financière ; or, on constate que son intensité varie également fortement selon que l'on interroge des sièges (note moyenne de 4,42) ou des subdivisions (4,42). Certes, pour ces deux exemples, le faible nombre de sièges limite la validité de nos résultats, mais leur vraisemblance (en l'occurrence, le fait que des sièges, compte-tenu de leur proximité aux actionnaires, utilisent plus la GB au titre de ses rôles financiers que des subdivisions) nous incite à y porter quelque attention.

Par ailleurs, la comparaison des appréciations des rôles par les deux types d'entités, sièges et subdivisions, mais désormais pour les rôles qui concernent la relation sièges-subdivisions, permet également de faire un autre type d'analyse : du point de vue du niveau qui exerce le contrôle (les sièges, au titre de l'analyse interne) et de celui qui le subit (les subdivisions, au titre de la relation au niveau N+1). Les rôles concernés sont la mise sous tension, les deux rôles à l'égard de la stratégie et la valorisation-crédation de liens¹⁰⁴. Or, nous avons mis au jour (cf. tableau 73 et § 3.1) que l'intensité moyenne de ces rôles diffère selon le niveau hiérarchique de notre interlocuteur. En l'occurrence, ces rôles sont systématiquement perçus en moyenne comme plus importants par ceux qui exercent le contrôle (les interlocuteurs de niveau siège) que par ceux qui le subissent (dans des subdivisions). Nous envisageons deux explications à ce décalage d'appréciation : soit nos interlocuteurs au niveau des sièges se leurrent sur la mise sous tension qu'ils exercent, soit nos interlocuteurs au niveau des subdivisions sont plus sensibles au contrôle qu'ils exercent (ou pensent exercer) parce qu'ils y sont plus impliqués. Nous n'avons pas imaginé dans notre cadre conceptuel cette influence du niveau hiérarchique sur l'intensité perçue des rôles. Nous la rajouterons donc en l'intitulant « influence du niveau hiérarchique de l'interlocuteur » pour la distinguer de l'influence du niveau d'analyse (interne *versus* dans la relation au niveau N+1). Toutefois, le faible nombre de sièges dans notre étude limite la validité de ce constat ; il serait intéressant de le vérifier en interrogeant sur ces rôles dans chaque groupe ou entreprise systématiquement deux types d'interlocuteurs (les uns au niveau de la direction, les autres, au niveau de subdivisions), et en comparant ensuite leurs appréciations des rôles.

Conclusion de la section 2

Dans cette section, nous avons présenté les résultats des entretiens sur l'intensité des différents rôles et sur leur dispersion, en distinguant le niveau d'analyse (contrôle par le niveau N+1 *versus* contrôle interne à l'entité) et, pour le contrôle par l'entité, le type d'entité (siège *versus* subdivision). Nous avons ensuite comparé ces intensités et dispersions entre, d'une part, les niveaux d'analyse, d'autre part, les deux types d'entités. Nous avons également cherché à préciser l'influence des pratiques sur les rôles en confrontant nos résultats sur les rôles avec les implications potentielles des pratiques proposées en chapitre 5. Nous présentons les constats qui en ressortent en ne tenant pas compte dans un premier temps de l'analyse interne à des sièges qui, pour une raison que nous présentons seulement dans un deuxième temps, rend les explications plus complexes.

¹⁰⁴ Nous excluons de ce type d'analyse les rôles de communication financière, gestion financière, légitimation et sécurisation interne car, bien que nous disposions aussi pour eux des intensités pour les deux types d'entités, ils ne concernent pas l'appréciation par les deux types d'entités d'une relation réciproque, entre les mêmes parties prenantes ; par exemple, lorsque les sièges notent la légitimation ou encore la communication financière, c'est par rapport à leurs parties prenantes externes, pas par rapport à leurs subdivisions. Lorsque les subdivisions notent la sécurisation interne, c'est par rapport à leurs salariés, pas par rapport au siège.

Constats sans tenir compte de l'analyse interne à des sièges, donc portant uniquement sur les subdivisions :

Les deux rôles spécifiques à l'analyse interne, la sécurisation interne et la gestion financière interne, occupent les deux premiers rangs. On remarquera que les enquêtes n'interrogent pourtant pas souvent sur ces deux rôles.

Pour les six autres rôles, qui sont communs aux deux niveaux d'analyse, l'intensité des rôles du point de vue des subdivisions est plus forte en interne que dans la relation avec le niveau N+1 pour cinq des six rôles communs aux deux niveaux d'analyse : tous sauf la communication financière. Nos interlocuteurs dans les subdivisions considèrent donc, au global et en moyenne, que la GB a plus d'importance fonctionnelle pour le contrôle par l'entité que pour le contrôle par le niveau N+1.

En revanche, le niveau d'analyse influence beaucoup moins la hiérarchie que l'intensité de ces six rôles communs aux deux niveaux. En effet, la mise sous tension et la communication financière occupent pour les deux niveaux d'analyse les deux premiers rangs¹⁰⁵, la déclinaison de la stratégie occupe le troisième rang pour la relation au niveau N+1 et le quatrième en interne aux subdivisions. Ces trois rôles font donc partie, pour les deux niveaux d'analyse, des rôles prioritaires. On notera cependant que la valorisation arrive devant la déclinaison de la stratégie en interne aux subdivisions. La valorisation constitue donc également un rôle prioritaire en interne aux subdivisions.

Toutefois, ces constats sur les tendances générales valent surtout pour les rôles dans la relation au niveau N+1. En effet, l'analyse des écarts-types témoigne globalement d'une plus grande hétérogénéité d'un entretien à l'autre pour l'utilisation de la GB par l'entité que par le niveau N+1 (excepté pour l'émergence de la stratégie). Ainsi, en ce qui concerne le contrôle par l'entité, seuls les rôles de sécurisation interne et d'émergence de la stratégie enregistrent des écarts-types faibles à modérés.

Sans détailler les constats spécifiques à chacun des rôles, on soulignera cependant les plus marquants. Ainsi, la mise sous tension est plus intense en interne aux subdivisions que dans la relation avec le niveau N+1 mais aussi plus variable d'un entretien à l'autre.

En ce qui concerne les deux rôles stratégiques, ils sont globalement plus forts en interne aux subdivisions que dans la relation au groupe. Ce constat est encore plus vrai pour l'émergence de la stratégie que pour la déclinaison de la stratégie. Cependant, la déclinaison est plus forte que

¹⁰⁵ après ceux de sécurisation interne et de gestion financière en interne aux subdivisions. Par ailleurs, en ce qui concerne la communication externe de la part des subdivisions, nous considérons et avons expliqué à nos interlocuteurs qu'elle ne concernait pas la communication des subdivisions à l'égard du niveau N+1. Nous avons cependant des doutes sur le fait que nos interlocuteurs aient toujours bien su distinguer la communication financière externe de leur part et de celle du groupe.

l'émergence de la stratégie, en interne comme dans la relation au groupe, mais aussi plus variable d'un entretien à l'autre.

Le rôle de communication financière externe est nettement plus élevé que celui de légitimation : la communication financière ne constitue qu'un motif parmi d'autres d'utilisation de la GB.

Constats notables pour l'analyse interne aux sièges¹⁰⁶

Rappelons tout d'abord que les constats ci-dessous doivent être pris avec beaucoup de précaution compte-tenu du faible nombre d'entités. Certains nous semblent cependant présenter quelque intérêt.

La hiérarchie des rôles diffère de celle constatée dans les subdivisions, mais à certains égards seulement :

- La communication financière passe au premier rang, avant la gestion financière et la sécurisation. Les deux rôles financiers, communication externe et gestion financière interne, deviennent ainsi les deux plus importants pour les sièges.
- La sécurisation interne demeure cependant importante (elle arrive au troisième rang), et sensiblement plus que les rôles d'optimisation rationnelle de la performance (mise sous tension, déclinaison et émergence de la stratégie).
- Les trois autres rôles parmi les six premiers sont les mêmes que pour les subdivisions (déclinaison stratégique, mise sous tension et valorisation), mais dans un ordre différent : par rapport aux subdivisions, la déclinaison de la stratégie gagne deux places, tandis que la mise sous tension en perd deux et la valorisation, une.
- Les rôles de légitimation et d'émergence de la stratégie sont, comme pour les subdivisions, les moins importants. En ce qui concerne la légitimation, on notera que les sièges, tout comme les subdivisions, n'utilisent donc pas la GB prioritairement pour répondre aux attentes d'acteurs externes, ainsi qu'en attestent d'ailleurs l'importance des autres rôles qu'elle joue.

Par ailleurs, la GB semble jouer certains rôles dans les sièges de manière plus homogène que dans les subdivisions (la mise sous tension, la communication financière) et d'autres, de manière plus hétérogène (la valorisation et la légitimation).

Enfin, un autre constat est surprenant, du moins pour certains rôles, et nous le développons ensuite au titre de l'influence partielle des pratiques : tous les rôles à l'exception de la valorisation enregistrent des intensités plus fortes –et souvent très sensiblement– dans les sièges que dans les subdivisions. Or, on a souligné précédemment que, du point de vue des subdivisions, les rôles étaient plus forts en interne que dans la relation au niveau N+1 (excepté pour la communication financière). Le constat

¹⁰⁶Seules deux entités de niveau siège s'étant largement exprimées sur les rôles avec le niveau N+1, nous ne ferons pas pour les sièges de comparaison sur les rôles entre les deux niveaux d'analyse.

semble donc paradoxal car il vaut également pour trois rôles portant sur la relation réciproque entre subdivisions et sièges, à savoir la mise sous tension, la déclinaison de la stratégie et l'émergence de la stratégie. Mais cela amène à parler des différents facteurs d'influence sur les rôles.

Les facteurs d'influence sur les rôles

La plupart des implications potentielles des pratiques sur les rôles dégagées au chapitre 5 se vérifient et l'analyse du présent chapitre sur les rôles en a mis au jour de nouvelles, qui viennent parfois préciser les premières. On notera tout particulièrement que :

- Le type d'utilisation de la GB, diagnostique ou interactive, n'a pas d'influence, contrairement à la conception qu'en a Simons, sur les deux rôles à l'égard de la stratégie, alors qu'elle en a sur l'intensité de la mise sous tension. Plus précisément, on constate que, plus la mise sous tension est interactive, plus son intensité est forte. Le type d'utilisation de la GB, moins diagnostique en moyenne en interne que dans la relation au groupe, explique ainsi en partie la plus forte mise sous tension interne que par le groupe.
- L'intensité des deux rôles à l'égard de la stratégie semble dépendre de la prise en compte de données non monétaires dans le budget et de sa combinaison ou pas avec un cadrage budgétaire. Ainsi, en l'absence de prise en compte des données non monétaires, les deux rôles, même celui de déclinaison, sont faibles ; à l'inverse, si le budget contient des données monétaires, l'existence (l'absence) d'un cadrage budgétaire ferme (souple) favorise la déclinaison (l'émergence) de la stratégie ; en outre, plus la prise en compte des données non monétaires est forte, plus la déclinaison de la stratégie est forte ; la prise en compte plus fréquente de ces données dans les budgets contribue d'ailleurs à expliquer la plus forte importance de la déclinaison de la stratégie en interne aux subdivisions que dans la relation au groupe. En revanche, la prise en compte de données non monétaires semble ne pas avoir d'impact clair sur l'intensité de l'émergence de la stratégie. .
- Une grande fréquence des re-prévisions budgétaires (de l'ordre du mois) favorise le rôle de communication financière pour les sièges ;
- Un faible niveau de déclinaison interne du budget favorise légèrement le rôle de légitimation.

Pour autant, plusieurs indices suggèrent que l'influence des pratiques sur les rôles n'est que partielle.

Tout d'abord, les influences des pratiques récapitulées ci-dessus ne valent qu'en termes de tendances générales. En effet, on relève fréquemment des intensités différentes pour un même rôle analysé à un même niveau et avec des pratiques similaires. Ces différences d'appréciation d'une entité à l'autre peuvent être dues à la subjectivité des individus interrogés, mais aussi peut-être à l'existence d'autres dispositifs de contrôle organisationnel et à l'articulation de la GB avec eux, ainsi qu'on le verra au chapitre 8.

Par ailleurs, à modalités d'expression identiques (et donc, pratiques similaires), les intensités moyennes de la mise sous tension et de la déclinaison de la stratégie diffèrent entre les deux niveaux d'analyse (interne aux subdivisions *versus* dans la relation au niveau N+1) ; en l'occurrence, le niveau d'analyse amplifie l'effet des différences de pratiques sur ces deux rôles (leur effet est plus marqué en interne aux subdivisions que dans la relation au niveau N+1). En outre, les six entretiens réalisés au niveau de sièges indiquent pour les rôles financiers (gestion financière interne et communication financière externe) des intensités beaucoup plus fortes qu'en interne à des subdivisions¹⁰⁷, sans que les différences de pratiques (sur le suivi et les re-prévisions budgétaires pour la communication financière) puissent *a priori* expliquer des différences aussi marquées sur ces rôles. Le faible nombre de sièges étudiés limite la validité externe de ce constat, mais sa vraisemblance conforte cependant le constat réalisé sur la mise sous tension et la déclinaison de la stratégie. Ainsi, l'intensité de certains rôles semble dépendre intrinsèquement du niveau hiérarchique d'analyse, indépendamment des pratiques.

Enfin, il est possible¹⁰⁸ que le niveau hiérarchique de l'interlocuteur joue sur la perception des quatre rôles portant sur la relation sièges-subdivisions, car ils sont tous perçus comme plus intenses par les personnes interrogées au niveau de sièges qu'au niveau de subdivisions. Cela suggère que l'intensité du contrôle par la GB pourrait être perçue de manière plus forte par ceux qui l'exercent (les sièges) que ceux qui le subissent (les subdivisions).

Section 3. L'importance fonctionnelle de la GB dans le contrôle organisationnel

Notre problématique sur la place de la GB dans le contrôle organisationnel conduit à étudier son importance pour le contrôle organisationnel.

L'analyse d'intensité des rôles réalisée dans la section précédente permet d'apprécier ce que nous choisissons d'appeler l'importance fonctionnelle de la GB pour le contrôle organisationnel. Nous la définissons comme l'importance intrinsèque de la GB au regard des rôles qu'elle joue, indépendamment de l'intensité globale du contrôle organisationnel et de l'importance d'autres dispositifs éventuels de contrôle et de leur articulation avec la GB, autant d'aspects que nous intégrerons dans notre analyse ultérieurement, dans le chapitre 7. Elle correspond donc à l'utilité de la GB pour le contrôle organisationnel.

¹⁰⁷ On réalise un constat similaire mais moins marqué pour le rôle de légitimation externe.

¹⁰⁸ Le faible nombre d'entités de niveau siège dans notre échantillon appelle à beaucoup de prudence sur l'interprétation des différences en fonction du type d'entités.

L'importance fonctionnelle découle immédiatement de l'ensemble des intensités par rôle précédemment analysées. Dans un premier temps, nous réalisons, successivement pour chaque rôle, une synthèse sur sa contribution à l'importance fonctionnelle de la GB et sur ce qui l'influence, sur la base des deux sections précédentes. Puis nous étudions plus particulièrement les types d'acteurs impliqués, en distinguant les salariés des autres parties prenantes.

1. Synthèse sur la contribution de chaque rôle à l'importance fonctionnelle de la GB

La sécurisation interne, non renseignée pour le contrôle par le niveau N+1, présente une dispersion faible en interne aux subdivisions (0,63) mais forte en interne aux sièges (1,23). Comme c'est par ailleurs le rôle qui enregistre l'intensité moyenne la plus élevée en interne à des subdivisions (note moyenne de 4) et la troisième la plus élevée en interne à des sièges (note moyenne de 4,33), on peut en déduire que ce rôle contribue :

- de manière très forte, tout-à-fait prioritaire et constante à l'importance fonctionnelle de la GB pour le contrôle interne à des subdivisions ;
- de manière très forte en moyenne, assez prioritaire mais très variable selon les entités à l'importance fonctionnelle de la GB pour le contrôle interne à des sièges.

La gestion financière, également non renseignée pour le contrôle par le niveau N+1, présente une dispersion plus forte en interne à des subdivisions (1,27) qu'en interne à des sièges (0,92). Comme c'est par ailleurs le rôle qui, au regard de son intensité moyenne, arrive en deuxième place aussi bien en interne à des subdivisions (note moyenne de 3,56) qu'en interne à des sièges (note moyenne de 4,42) , on peut en déduire que ce rôle contribue :

- de manière assez forte en moyenne, prioritaire mais très variable à l'importance fonctionnelle de la GB pour le contrôle interne à des subdivisions ;
- de manière très forte en moyenne, prioritaire et assez variable à l'importance fonctionnelle de la GB pour le contrôle interne à des sièges.

La mise sous tension présente une dispersion forte en interne à des subdivisions (1,10), moyenne dans la relation avec le groupe (0,81) et extrêmement faible en interne à des sièges (0,45). Par ailleurs ce rôle arrive, au regard de ses intensités moyennes, au deuxième rang dans la relation avec le niveau N+1 (note moyenne de 3,04), au troisième en interne à des subdivisions (note moyenne de 3,38) et au cinquième en interne à des sièges (note moyenne de 3,5). Rappelons également que les variations d'intensité sur ce rôle sont d'autant plus fortes que l'éventail du type d'utilisation de la GB est large et que les intensités moyennes sont d'autant plus élevées que l'utilisation tend à être moins diagnostique. On peut donc en déduire que ce rôle contribue :

Chapitre 6 : Importance de la GB dans le contrôle organisationnel au regard de ses rôles

- de manière assez forte en moyenne, assez prioritaire mais très variable selon les entités à l'importance fonctionnelle de la GB en interne à des subdivisions ; ces constats sont à relier à un éventail large quant au type d'utilisation de la GB, bien que l'utilisation diagnostique ou plutôt diagnostique reste majoritaire ;
- de manière assez forte en moyenne, peu prioritaire mais très constante à l'importance fonctionnelle de la GB en interne à des sièges ; ces constats sont à relier avec une utilisation peu contrastée de la GB (seulement plutôt diagnostique ou hybride) ;
- de manière modérée en moyenne, prioritaire et assez constante à l'importance fonctionnelle de la GB pour le contrôle des entités par le niveau N+1 ; ces constats sont à relier avec une utilisation très majoritairement diagnostique de la GB.

La comparaison des deux derniers points illustre la différence de perception du contrôle entre sièges et subdivisions selon le niveau hiérarchique de l'interlocuteur.

La communication financière externe présente une dispersion très forte en interne à des subdivisions (1,33), forte pour le groupe (1,14) et faible en interne à des sièges (0,61). Comme par ailleurs ce rôle occupe, au regard de ses intensités moyennes, le quatrième rang en interne à des subdivisions (note moyenne de 3,19), le premier rang en interne à des sièges (note moyenne de 4,75) et le premier rang pour le groupe (note de 3,38) , on peut en déduire que ce rôle contribue :

- de manière modérée en moyenne, peu prioritaire et très variable à l'importance fonctionnelle de la GB pour le contrôle exercé par les subdivisions ; notons de plus qu'un tiers d'entre elles l'ont jugé non pertinent pour elle ;
- de manière extrêmement forte, tout-à-fait prioritaire et constante à l'importance fonctionnelle de la GB pour le contrôle exercé par des sièges ;
- de manière assez forte en moyenne, tout-à-fait prioritaire mais cependant très variable à l'importance fonctionnelle de la GB pour le contrôle exercé par le niveau N+1.

La déclinaison de la stratégie présente une dispersion forte en interne à des subdivisions (1,14) et assez forte en interne à des sièges (0,98) et dans la relation avec le niveau N+1 (0,96). Par ailleurs, ce rôle arrive, au regard de ses intensités moyennes, au sixième rang pour le contrôle interne à des subdivisions (note moyenne de 3,05), au quatrième rang pour le contrôle interne à des sièges (note moyenne de 3,83) et au troisième rang pour le contrôle par le niveau N+1 (note moyenne de 2,77). Rappelons que ces constats sont à relier avec le type de déclinaison de la stratégie, l'intensité de ce rôle étant d'autant plus élevée que la déclinaison n'est pas strictement monétaire. On peut ainsi en déduire que ce rôle contribue :

- de manière modérée en moyenne, accessoire et très variable à l'importance fonctionnelle de la GB pour le contrôle exercé par des subdivisions ; cela est à relier avec une déclinaison

stratégique de types très variés, bien que plus souvent monétaire argumentée que globale ou que strictement monétaire ;

- de manière forte en moyenne, mais assez peu prioritaire et assez variable à l'importance fonctionnelle de la GB pour le contrôle exercé par des sièges ; cela est à relier avec une déclinaison stratégique qui n'est jamais strictement monétaire et une déclinaison stratégique globale assez fréquente (bien que moins que la déclinaison monétaire argumentée) ;
- de manière assez faible mais assez prioritaire et assez variable à l'importance fonctionnelle de la GB pour le contrôle exercé par le niveau N+1 ; cela est à relier avec une déclinaison de types assez variés mais le plus souvent strictement monétaire.

On retrouve ici la différence de perception déjà mentionnée pour la mise sous tension.

L'émergence de la stratégie est le seul rôle à présenter des écarts-types relativement similaires pour les trois types de contrôle et, en l'occurrence, correspondant à une disparité moyenne à assez variable : 0,79 en interne à des subdivisions, 0,98 en interne à des sièges, et 0,89 dans la relation avec le niveau N+1. Comme, par ailleurs, ce rôle arrive au septième rang en interne à des subdivisions (note moyenne de 2,4), au huitième rang en interne à des sièges (note moyenne de 2,58) et au quatrième rang dans la relation avec le niveau N+1 (note moyenne de 1,92), on peut en déduire que ce rôle contribue :

- de manière assez faible en moyenne, accessoire et assez constante à l'importance fonctionnelle de la GB pour le contrôle exercé par les subdivisions ;
- de manière assez faible en moyenne, tout-à-fait accessoire et assez variable à l'importance fonctionnelle de la GB pour le contrôle exercé par des sièges ;
- de manière faible en moyenne, assez peu prioritaire et variable à l'importance fonctionnelle de la GB pour le contrôle exercé par le niveau N+1.

La valorisation n'ayant été renseignée que par deux entités en ce qui concerne la relation avec le niveau N+1, nous ne qualifierons ce rôle que pour le contrôle interne aux entités. La valorisation présente ainsi une dispersion forte à la fois en interne à des subdivisions (1,10) et en interne à des sièges (1,20). Comme par ailleurs, ce rôle arrive, au regard de ses intensités moyennes, au cinquième rang en interne à des subdivisions (note de 3,13) et au sixième rang en interne à des sièges (note de 2,92), on peut en déduire que ce rôle contribue :

- de manière modérée en moyenne, peu prioritaire et très variable à l'importance fonctionnelle de la GB pour le contrôle exercé par des subdivisions ;
- de manière modérée en moyenne, accessoire et très variable à l'importance fonctionnelle de la GB pour le contrôle exercé par des sièges.

La légitimation n'a été renseignée, et de manière spontanée, que par deux entités en ce qui concerne le groupe (faute en général de pouvoir, pour les subdivisions, se prononcer sur ce rôle pour le groupe à l'égard de ses propres parties prenantes). Nous ne qualifierons donc ce rôle que pour le contrôle exercé par les entités elles-mêmes. Il ressort que la dispersion pour ce rôle est particulièrement forte pour les subdivisions (1,35) et encore plus pour les sièges (1,95). Rappelons que nous considérons que le groupe peut faire partie des parties prenantes dont les attentes seraient la raison presque unique pour des subdivisions d'utiliser la GB. Comme, par ailleurs, ce rôle arrive, au regard de ses intensités moyennes, au dernier rang pour les subdivisions (note moyenne de 2,31) et au septième rang pour les sièges (note moyenne de 2,58), on en déduit que ce rôle contribue :

- de manière assez faible en moyenne, tout à fait accessoire mais de manière très variable à l'importance fonctionnelle de la GB pour le contrôle exercé par les subdivisions ;
- de manière assez faible en moyenne, accessoire et de manière extrêmement variable à l'importance fonctionnelle de la GB pour le contrôle exercé par des sièges.

2. Importance fonctionnelle de la GB et dimensions d'analyse du contrôle

Nous considérons que les parties prenantes que le contrôle organisationnel cherche à influencer peuvent être internes ou externes à l'entité : internes quand il s'agit des salariés ou subdivisions de l'entité, et externes quand il s'agit de parties prenantes autres que les salariés (actionnaires, banquiers, instances de tutelle, groupe pour une filiale ou subdivision, etc.). Nous distinguerons donc :

- les rôles de la GB en matière de contrôle organisationnel interne, c'est-à-dire vis à vis des salariés, subdivisions, filiales : ils recouvrent les rôles à l'égard de la stratégie (déclinaison et/ou émergence), le rôle de mise sous tension (diagnostique, interactive ou hybride), les rôles psychologiques (sécurisation interne, valorisation et/ou création de liens) ;
- les rôles de la GB en matière de contrôle organisationnel externe, c'est-à-dire vis à vis des parties prenantes autres que les salariés : ils recouvrent le rôle de communication financière externe et le rôle de légitimation ; nous y rattachons aussi le rôle de gestion financière interne : bien que ce dernier rôle concerne des décisions prises en interne et sur l'allocation interne des ressources, nous choisissons de le rattacher plutôt au contrôle externe pour deux raisons. Tout d'abord, très peu de personnes (uniquement les dirigeants et les financiers) participent aux décisions financières. Par ailleurs, en interne, la dimension « allocation des ressources » a un caractère autoritaire plus que de simple orientation des comportements, alors qu'en externe, les décisions sur les types de financement peuvent influencer les comportements de financeurs à l'égard de l'entreprise.

Pour déterminer l'importance fonctionnelle de la GB à l'égard des deux types de contrôle organisationnel (interne et externe), on ajoutera les points attribués aux rôles correspondants, sur les bases suivantes : très fort : 4,5 à 5 ; fort : 4 ; assez fort : 3,5 ; moyen : 3 ; assez faible : 2,5 ; faible : 2 ; très faible : 1 à 1,5.

Par ailleurs, on distinguera l'importance fonctionnelle de la GB dans la relation avec le groupe ou les actionnaires de l'importance fonctionnelle en interne à l'entité interrogée.

Par conséquent, l'importance fonctionnelle de la GB en matière de contrôle organisationnel pourrait dans l'absolu être évaluée à quatre égards, comme le résume le tableau 80 ci-dessous :

Tableau 80 : L'importance fonctionnelle de la GB dans les quatre dimensions d'analyse du contrôle organisationnel

Importance fonctionnelle de la GB		Type de contrôle organisationnel	
		Interne	Externe (à l'égard de parties prenantes autres que les salariés)
Niveau d'analyse	Contrôle par le groupe ou les actionnaires	Importance fonctionnelle de la GB pour le contrôle organisationnel de l'entité par le groupe ou les actionnaires	Importance fonctionnelle de la GB pour le contrôle organisationnel externe par le groupe
	Contrôle par l'entité	Importance fonctionnelle de la GB pour le contrôle organisationnel interne à l'entité	Importance fonctionnelle de la GB pour le contrôle organisationnel externe par l'entité

On verra cependant que les réponses apportées lors de nos entretiens ne permettent pas de renseigner de manière exhaustive l'une des quatre cases de cette matrice, à savoir celle portant sur l'importance fonctionnelle externe pour le groupe.

3. Importance fonctionnelle de la GB pour le contrôle organisationnel de l'entité par le groupe ou les actionnaires

Sont concernés vingt-six entretiens, à savoir ceux réalisés dans les vingt-quatre subdivisions au titre de leur relation avec le siège et dans les deux entreprises indépendantes ayant qualifié leur relation avec les actionnaires.

Apportons quelques remarques quant aux rôles de la GB pour le contrôle par le groupe ou les actionnaires. Tout d'abord, les rôles de gestion financière interne et de sécurisation interne ne sont pas renseignés pour ce niveau d'analyse mais le seront au titre de l'importance fonctionnelle de la GB pour le contrôle organisationnel par l'entité (cf. § 4 ci-après). Par ailleurs, rappelons que les rôles de communication financière externe et de légitimation externe n'ont pas toujours été renseignés. Comme ils portent ici sur la relation du groupe avec ses parties prenantes, nous pensons que l'absence de réponse de la part de certaines subdivisions peut venir, soit de leur incapacité à se prononcer, soit d'une ambiguïté sur ces rôles. Quant aux deux entreprises indépendantes s'étant prononcées sur le

rôle de la GB dans leur relation avec les actionnaires, ces rôles seront mentionnés ultérieurement au titre de l'analyse des rôles de la GB pour l'entité (cf. § 4). Par conséquent, l'importance fonctionnelle de la GB pour le contrôle externe par le groupe figurant au tableau 80 ne sera pas mentionnée.

Ainsi, ne sont repris ici que des rôles relevant du contrôle organisationnel de l'entité par le groupe, à savoir les rôles de mise sous tension, de déclinaison stratégique, d'émergence de la stratégie ainsi que, pour les seules vingt-quatre filiales de groupe, la valorisation ou la création de liens.

On considère que la GB exerce une importance fonctionnelle grande à très grande pour le contrôle organisationnel de l'entité par le groupe ou les actionnaires lorsque le total des points pour ce contrôle est supérieur ou égal à 11, moyenne lorsqu'il est strictement supérieur à 8,5 et inférieur à 11, faible lorsqu'il est inférieur ou égal à 8,5. Nous avons calculé ces seuils sur les bases suivantes : fort à partir d'une moyenne de plus de 3 par rôle, faible en dessous d'une moyenne de 2,5 au moins par rôle¹⁰⁹.

L'annexe 30 récapitule l'importance fonctionnelle de la GB dans la relation au groupe ou aux actionnaires pour les vingt-six entités concernées¹¹⁰. Il en ressort les données suivantes :

Tableau 81 : Synthèse de l'importance fonctionnelle de la GB pour le contrôle de l'entité par le groupe ou les actionnaires

Importance fonctionnelle de la GB pour le contrôle de l'entité par le groupe ou les actionnaires	Nombre d'entités concernées	Intensité moyenne de la mise sous tension	Intensité moyenne de la déclinaison de la stratégie	Intensité moyenne de l'émergence de la stratégie	Intensité moyenne de la valorisation ou de la création de liens ¹¹¹
Fort (≥ 11)	6	3,5 (1°)	3,5 (1°)	2,17 (3°)	2 (4°)
Moyen ($> 8,5$ et < 11)	10	3,05 (1°)	3,00 (2°)	2,56 (3°)	1 (4°)
Faible ($\leq 8,5$)	10	2,75 (1°)	2,18 (2°)	1,27 (3°)	1 (4°)
Moyenne	8,96	3,04	2,77	1,92	1,23
Ecart-type	1,82	0,81	0,96	0,89	0,82

On constate que l'importance fonctionnelle de la GB pour le contrôle de l'entité par le groupe est dans l'ensemble moyenne (moyenne de 8,96), et n'est forte que dans six entités. On constate également que la hiérarchie des rôles de la GB est constante quelle que soit l'importance fonctionnelle de la GB pour le contrôle par le groupe : la mise sous tension en premier, puis la déclinaison de la stratégie en deuxième, l'émergence de la stratégie en troisième et la valorisation en dernier. On constate enfin, à la vue des écarts-types, que la dispersion est toujours modérée, bien qu'un peu plus prononcée pour la déclinaison de la stratégie. Les rôles budgétaires pour le contrôle interne par le groupe sont donc

¹⁰⁹ Ici, compte-tenu du fait que nous avons choisi de retenir le rôle de valorisation y compris lorsqu'il n'avait pas été mentionné, nous considérons qu'il y a 3,5 rôles et non pas 4 rôles.

¹¹⁰ Cette annexe mentionne les rôles de communication financière et de légitimation lorsqu'ils ont été mentionnés, bien qu'ils ne soient pas repris, par manque de représentativité, dans la présente synthèse.

¹¹¹ Ne sont pas concernées les deux entités correspondant à des groupes ou entreprises indépendantes et mentionnées ici au titre de la relation avec les actionnaires

relativement homogènes d'une entité à l'autre et c'est encore sur le rôle de déclinaison de la stratégie que la GB se différencie le plus selon les entités.

4. Importance fonctionnelle de la GB pour le contrôle organisationnel exercé par l'entité

Contrairement à l'importance fonctionnelle pour le contrôle de l'entité par le niveau N+1, l'importance fonctionnelle de la GB peut ici être appréciée sur l'intégralité de la palette des rôles. En effet, pour le contrôle organisationnel interne à l'entité, le rôle de sécurisation interne est pertinent et celui de valorisation a été systématiquement apprécié. Sont donc désormais pris en compte au titre du contrôle interne cinq rôles (au lieu de trois et demi dans le contrôle d'une entité par le groupe ou les actionnaires). Par conséquent, les seuils pour apprécier l'importance fonctionnelle de la GB en interne sont différents de ceux utilisés au § 3. Plus précisément, pour déterminer ces seuils, on retient les mêmes moyennes par rôles que précédemment, mais on les multiplie par un nombre plus élevé de rôles. On considèrera ainsi que l'importance fonctionnelle de la GB pour le contrôle organisationnel exercé par l'entité sur les salariés est forte lorsqu'elle est strictement supérieure à 15, moyenne lorsqu'elle est strictement supérieure à 12,5 et inférieure ou égale à 15, et faible lorsqu'elle est inférieure ou égale à 12.

Le contrôle externe par l'entité pourra aussi être apprécié, mais selon des seuils différents pour tenir compte du moindre nombre de rôles concernés. Rappelons que les rôles concernés sont ceux de gestion financière, de communication financière externe (autre que vis-à-vis du groupe pour lequel elle va de soi) et de légitimation vis-à-vis de parties prenantes (y compris le groupe le cas échéant). Le rôle de communication financière n'a pas toujours été renseigné car, s'agissant de subdivisions de groupe, certaines entités ont estimé qu'elles n'avaient ni besoin ni obligation de communiquer les éléments budgétaires, à aucune partie prenante autre que le siège ou le groupe. Par conséquent, le nombre de rôles concernés ici varie de deux à trois. Il s'en suit les seuils suivants : l'importance fonctionnelle pour le contrôle externe par l'entité est considérée comme forte pour un total strictement supérieur à 9 (ou 6 si rôle de communication financière non pertinent), faible pour un total strictement supérieur à 7,5 (ou 5) et inférieur ou égal à 9 (ou 7,5). Tous les entretiens sont concernés, mais nous distinguons le type d'entités (siège ou subdivision).

4.1. Analyse de l'importance fonctionnelle de la GB pour le contrôle organisationnel exercé par les subdivisions

L'importance de la GB pour les vingt-quatre subdivisions est détaillée dans l'annexe 31. Intéressons-nous d'abord à l'importance de la GB pour le contrôle interne, sur la base du tableau 82 ci-dessous.

Tableau 82 : Synthèse de l'importance fonctionnelle de la GB pour le contrôle interne par les subdivisions de groupe

Importance fonctionnelle de la GB pour le contrôle interne par l'entité		Nombre d'entités concernées	Intensité moyenne de la mise sous tension	Intensité moyenne de la déclinaison de la stratégie	Intensité moyenne de l'émergence de la stratégie	Intensité moyenne de la sécurisation interne	Intensité moyenne valorisation ou création de liens
Fort (>15)		14	3,82 (2°)	3,50 (4°)	2,54 (5°)	3,96 (1°)	3,71 (3°)
Moyen (>12,5 et ≤15)		6 (5 pour déclin. strat)	3,33 (2°)	2,30 (4°) NP pour 1 entité	2,17 (5°)	4,17 (1°)	2,33 (3°)
Faible (≤12,5)		4 (2 pour déclin. strat)	1,88 (4°)	1,75 (5°) NP pour 2 entités	2,25 (2°)	3,88 (1°)	2,25 (2°)
Moyenne	15,73	24 (21 pour déclin. strat)	3,38	3,05	2,40	4,00	3,13
Ecart-type	2,79	24 (21 pour déclin. strat)	1,10	1,14	0,79	0,63	1,10

On constate que la GB a dans l'ensemble une grande utilité pour le contrôle organisationnel interne à l'entité (moyenne de 15,73) : l'importance fonctionnelle de la GB en interne est forte pour près de 60% des entités. En termes de hiérarchie des rôles au regard de l'importance fonctionnelle, on constate la régularité du rôle de sécurisation interne, qui arrive toujours en première place. En revanche, le rang des autres rôles varie en fonction de la catégorie d'importance fonctionnelle. Enfin, les écarts-types montrent des dispersions sensiblement différentes selon les rôles. La déclinaison de la stratégie est le rôle qui enregistre le plus de dispersion, suivi de près par la mise sous tension et la valorisation-crédation de liens, tandis que la sécurisation interne et l'émergence de la stratégie sont les rôles à l'égard desquels la GB se différencie le moins selon les entreprises.

Analysons désormais l'utilité de la GB pour le contrôle externe exercé par l'entité, sur la base du tableau 83, élaboré à partir de données détaillées de l'annexe 31, et avec des seuils d'importance calculés sur la base de deux ou trois rôles.

Tableau 83 : Synthèse de l'importance fonctionnelle de la GB pour le contrôle externe par les subdivisions de groupe

Importance fonctionnelle de la GB pour le contrôle externe par l'entité		Nombre d'entités concernées	Intensité moyenne de la gestion financière	Intensité moyenne de la communication externe financière	Intensité moyenne de la légitimation externe
Fort si >9, ou >6 si NP		10 (dont 2NP)	4 (1°)	3,88 (calcul sur 8 entités) (2°)	3,15 (3°)
Moyen si >7,5 et ≤9, ou >5 et ≤6 si NP		8 (dont 3 NP)	3,94 (1°)	3,20 (calcul sur 5 entités) (2°)	1,75 (3°)
Faible si ≤ 7,5, ou ≤ 5 si NP		6 (dont 3 NP)	2,33 (1°)	1,33 (calcul sur 3 entités) (3°)	1,67 (2°)
Moyenne	7,94	24 (dont 8 NP)	3,56	3,19 (calcul sur 16 entités)	2,31
Ecart-type	2,70		1,27	1,33	1,35

On constate que l'importance fonctionnelle de la GB pour le contrôle externe par l'entité est moyenne au global (7,94 en moyenne), mais forte pour plus de 40% des entités. La gestion financière est

systématiquement le rôle de la GB le plus important pour le contrôle externe par l'entité. En revanche, les rangs de la communication financière et de la légitimation dépendent de l'importance fonctionnelle : la communication financière occupe le deuxième rang et la légitimation le dernier lorsque l'importance de la GB pour le contrôle externe par l'entité est moyenne ou forte, mais les rangs s'inversent lorsque l'importance de la GB est faible, confirmant ainsi que le rôle de légitimation ne peut être relativement important que lorsque les autres rôles sont faibles. On constate également de très fortes dispersions pour les trois rôles, ce qui traduit une grande hétérogénéité entre les entités quant au contrôle externe qu'elles exercent au moyen de la GB, même si la gestion financière reste le rôle le plus marqué quel que soit le niveau d'importance fonctionnelle.

4.2. Analyse de l'importance fonctionnelle de la GB pour le contrôle organisationnel exercé par les entités de niveau siège

Sont concernées ici les six entités de niveau siège, sur lesquelles sont pratiquées les mêmes analyses que ci-avant pour les subdivisions. Le faible nombre de sièges rend toutefois l'interprétation des données plus hasardeuse.

Une synthèse du contrôle interne par ces six entités est fournie ci-dessous par le tableau 84, réalisé à partir de l'annexe 32, avec des seuils d'importance calculés pour cinq rôles.

Tableau 84 : Synthèse de l'importance fonctionnelle de la GB pour le contrôle interne par les entités de niveau siège

Importance fonctionnelle de la GB pour le contrôle interne par l'entité	Nombre d'entités concernées	Intensité moyenne de la mise sous tension	Intensité moyenne de la déclinaison de la stratégie	Intensité moyenne de l'émergence de la stratégie	Intensité moyenne de la sécurisation interne	Intensité moyenne de la valorisation ou de la création de liens
Fort (>15)	5	3,4 (3°)	4 (2°)	2,5 (5°)	4,8 (1°)	3,3 (4°)
Moyen (>12,5 et ≤15)	1	4 (1°)	3 (2°)	3 (2°)	2 (4°)	1 (5°)
Faible (≤12,5)						
Moyenne	17,17	3,50	3,83	2,58	4,33	2,92
Ecart-type	2,6	0,45	0,98	0,92	1,21	1,20

Outre le constat d'une très grande importance fonctionnelle de la GB en interne à ces entités (moyenne de 17,17), il se dégage la hiérarchie suivante pour cinq des six entités : la sécurisation interne en premier (avec une très forte intensité de 4,33), puis la déclinaison stratégique, suivie de la mise sous tension, puis de la valorisation et de la création de liens et, enfin, de l'émergence de la stratégie. La mise sous tension est le rôle dont l'intensité est la plus constante, tandis que les rôles psychologiques (sécurisation interne et valorisation-crédation de liens) sont ceux sur lesquels les entités se différencient le plus.

Le tableau 85 ci-dessous, élaboré à partir de l'annexe 32, concerne le contrôle externe par le groupe.

Tableau 85 : Synthèse de l'importance fonctionnelle de la GB pour le contrôle externe par les entités de niveau siège

Importance fonctionnelle de la GB pour le contrôle externe par l'entité		Nombre d'entités concernées	Intensité moyenne de la gestion	Intensité moyenne de la communication externe	Intensité moyenne de la légitimation externe
Fort si >9		5	4,70	4,70	3,00
Moyen si >7,5 et ≤9		1	3	5	1
Faible si ≤ 7,5					
Moyenne	11,83	6	4,42	4,75	2,67
Ecart-type	2,84	6	0,92	0,61	1,97

On constate que la GB joue une très grande importance pour le contrôle externe (moyenne de 11,83) au sein des entités de niveau siège, et ceci principalement en raison de l'importance des rôles de communication financière et de gestion financière. Le rôle de légitimation externe est celui qui est le moins sensible –ce qui est tout-à-fait logique compte-tenu de la grande importance des autres rôles- et est également celui sur lesquels il y a le plus d'hétérogénéité selon les entités.

5. Comparaison de l'importance fonctionnelle de la GB selon le niveau d'analyse et le type d'entité

Sur la base des tableaux 81 à 85, nous procédons dans le tableau 86 ci-dessous à une analyse de l'importance fonctionnelle de la GB selon le niveau d'analyse (contrôle exercé par le niveau N+1 *versus* contrôle exercé par l'entité interrogée) et selon le type d'entité (subdivision *versus* siège).

Tableau 21 : Comparaison de l'importance fonctionnelle de la GB selon le niveau d'analyse et le type d'entité

Importance fonctionnelle de la GB pour le contrôle	Contrôle de l'entité par le niveau N+1 (groupe ou actionnaires) -1-		Contrôle exercé par des subdivisions -2-		Contrôle exercé par des entités de niveau siège -3-		Total contrôle exercé par les entités = 2 et 3		Total contrôle exercé par le siège (ou des actionnaires) = 1 et 3	
	Nbre	%	Nbre	%	Nbre	%	Nbre	%	Nbre	%
Contrôle interne	26	100%	24	100%	6	100%	30	100%	32	100%
Fort	6	23,08%	14	58,33%	5	83,33%	19	63,33%	11	34,38%
Moyen	10	38,46%	6	25%	1	16,67%	7	23,33%	17	53,12%
Faible	10	38,46%	4	16,63%	0		4	13,33%	4	12,5%
Moyenne	8,96 pour 3,5 rôles = 2,56/rôle		15,73 pour 5 rôles = 3,15/rôle		17,17 pour 5 rôles = 3,43/rôle		16,02 pour 5 rôles = 3,2/rôle		2,72/rôle	
Ecart-type	1,82		2,79		2,6					
Contrôle externe			24	100%	6	100%	30	100%		
Fort			10	41,67%	5	83,33%	15	50%		
Moyen			8	33,33%	1	16,67%	9	30%		
Faible			6	25%	0		6	20%		
Moyenne			7,94 pour 2,67 rôles = 2,97/rôle		11,83 pour 3 rôles = 3,94/rôle		8,72 pour 2,74 rôles = 3,18/rôle			
Ecart-type			2,70		2,84					

Il ressort logiquement de ce tableau¹¹² des points déjà soulignés précédemment (cf. section 2) :

- l'importance de la GB est perçue comme plus faible dans la relation au niveau N+1 qu'en interne aux subdivisions ;
- la disparité des rôles de la GB est plus forte en interne aux subdivisions que dans la relation au niveau N+1.

Mais ce tableau¹¹³ suggère¹¹⁴ un constat nouveau permettant de préciser et d'expliquer le constat précédent : en ce qui concerne le contrôle exercé par les entités, la hiérarchie entre l'utilité de la GB pour le contrôle interne (i.e. celui des salariés) et son utilité pour le contrôle externe (i.e. d'autres parties prenantes) semble inverse selon que l'entité interrogée est une subdivision ou un siège ; en effet, pour les subdivisions, la GB est plus importante pour le contrôle interne (3,15 en moyenne par rôle) que pour le contrôle externe (2,97 en moyenne par rôle), alors que c'est l'inverse pour les entités de niveau siège (3,43 en moyenne par rôle relevant du contrôle interne contre 3,94 en moyenne pour les rôles relevant du contrôle externe). Ainsi, pour les subdivisions, la GB est surtout perçue comme un outil d'orientation des comportements des salariés, alors que pour des directions d'entreprise ou de groupe, elle revêt plus une fonction financière à destination de parties prenantes externes. On notera cependant que la dimension orientation des comportements des salariés est loin d'être absente dans l'utilisation de la GB par des sièges, car elle reste plus importante que pour des subdivisions.

Conclusion du chapitre 6

Après avoir présenté les évolutions de notre liste de rôles, puis explicité chacun des rôles au moyen de *verbatim*, nous avons analysé dans ce chapitre les différents rôles de la GB au regard de leur influence sur son importance fonctionnelle, c'est-à-dire son utilité pour le contrôle organisationnel au regard des rôles qu'elle remplit. Cette influence des différents rôles a été analysée sur la base de leurs intensités respectives. Il apparaît que l'intensité des différents rôles :

- varie plus ou moins d'une entité à l'autre selon les rôles, ainsi que le montre l'analyse de disparité (ou dispersion) de chaque rôle ;
- est influencée pour certains rôles par les pratiques budgétaires, ainsi que nous l'avions anticipé au chapitre 5 pour certains ;
- dépend du niveau d'analyse : en interne aux entités *versus* dans la relation au niveau N+1 (le plus souvent, le groupe ou la direction d'entreprise, plus rarement les actionnaires) ;

¹¹² Par comparaison des colonnes n°1 et n°2 du tableau

¹¹³ Par comparaison des colonnes n°2 et n°3 du tableau

¹¹⁴ Nous sommes prudente dans l'énoncé de ce résultat compte-tenu du faible nombre de sièges étudiés.

Chapitre 6 : Importance de la GB dans le contrôle organisationnel au regard de ses rôles

- et, fait inattendu, semble parfois dépendre du niveau hiérarchique de notre interlocuteur en ce qui concerne le contrôle exercé par des directions de groupes ou d'entreprises sur les subdivisions.

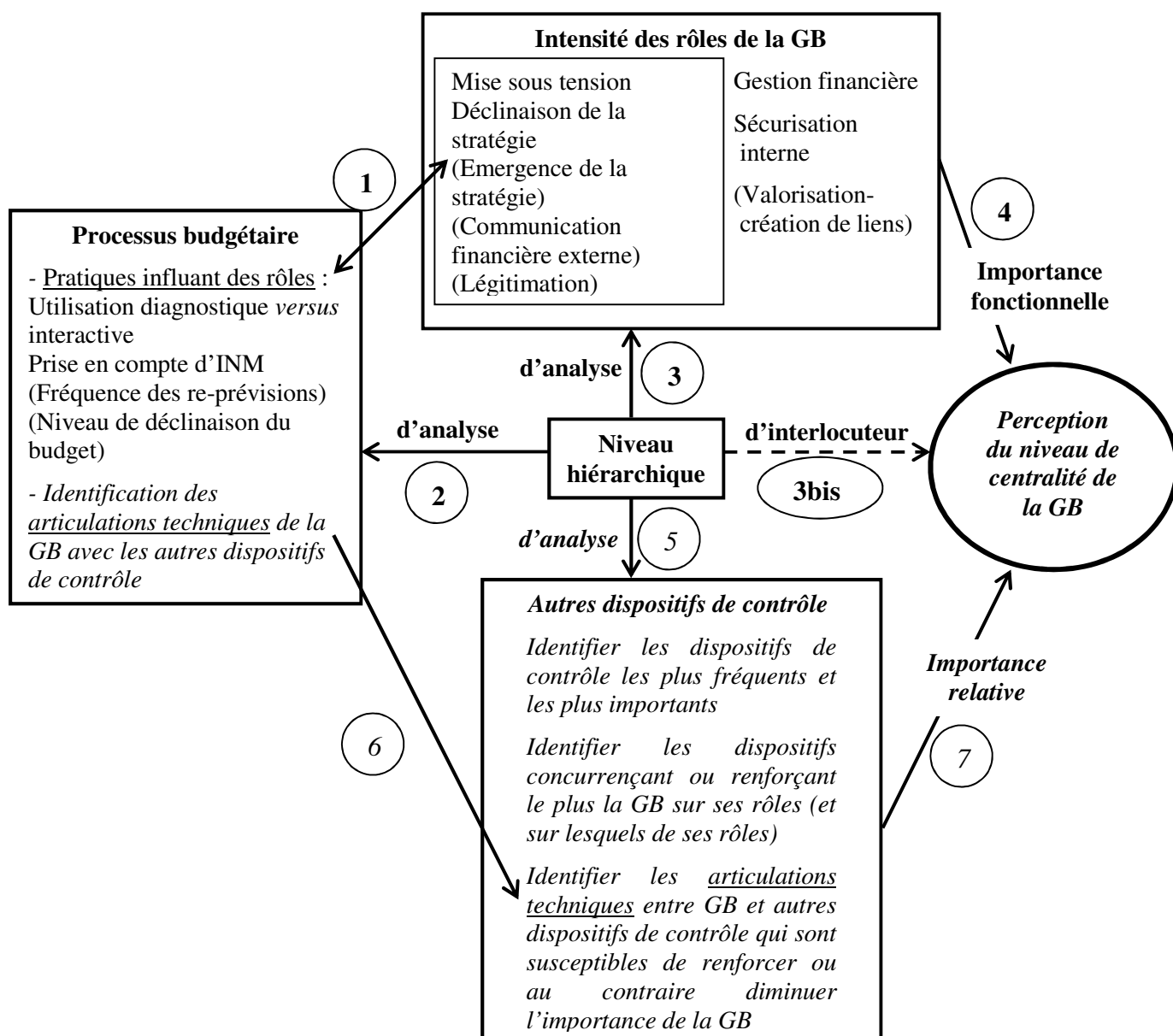
Nous disposons donc désormais :

- d'une compréhension des facteurs qui influencent de manière générale la contribution des rôles de la GB à l'importance fonctionnelle de la GB pour le contrôle organisationnel ;
- d'une lecture précise de chacun des rôles à l'égard de sa contribution spécifique et de ce qui l'influence ;
- d'une photographie de l'importance fonctionnelle de la GB à deux niveaux d'analyse (en interne ou dans la relation avec le niveau N+1), parfois elle-même modulée en fonction du niveau hiérarchique de notre interlocuteur.

Enfin, en prolongement du dernier point, nous avons analysé l'importance fonctionnelle de la GB à l'égard de deux dimensions du contrôle organisationnel, interne (à l'égard des salariés) et externe (à l'égard des autres parties prenantes), en les croisant avec les deux niveaux d'analyse, interne aux entités *versus* dans la relation au niveau N+1.

L'ensemble de ces résultats permet de renseigner et de compléter une partie de notre cadre conceptuel, ainsi que le montrent le schéma 12 ci-après et les commentaires qui l'accompagnent. Les parties restant à renseigner au chapitre suivant sont indiquées dans ce schéma à l'identique du cadre conceptuel présenté en fin de la partie 1, mais en caractères italiques.

Schéma 12 : Cadre conceptuel complété suite aux chapitres 5 et 6



Relation 1 : les pratiques influencent des rôles budgétaires, principalement la mise sous tension et la déclinaison de la stratégie et, dans une moindre mesure, l'émergence de la stratégie, la communication financière et la légitimation (cf. tableaux 77 et 78, section 2, § 4.1)

La comparaison des intensités moyennes des rôles avec les implications potentielles des pratiques sur les rôles (cf. chapitre 5) indique que la plupart de ces implications se vérifient en termes de tendances générales. Le présent chapitre a également mis en évidence d'autres liens, non anticipés au chapitre 5. Les pratiques influencent ainsi principalement quatre rôles : la mise sous tension (accrue par une utilisation interactive de la GB), la déclinaison stratégique (conditionnée par l'existence d'un cadrage et d'intensité d'autant plus forte qu'elle tient compte de données non monétaires), l'émergence de la stratégie (d'autant plus forte que le cadrage budgétaire est faible ou nul et/ou que les données non

monétaires sont prises en compte dans la GB), la communication financière externe (favorisée par une très forte fréquence des reprévisions) ; en outre, la légitimation est un peu favorisée par une faible déclinaison interne du budget. Soulignons toutefois que le lien entre les pratiques et l'intensité des rôles concernés ne vaut qu'en termes de tendances ; en effet, des différences marquées apparaissent pour tous les liens lorsque l'on compare les intensités de rôles entre des entités ayant pourtant des caractéristiques similaires pour les pratiques concernées.

Par ailleurs, nous avons mis au jour un autre constat : le type d'utilisation de la GB a moins d'influence sur les rôles stratégiques que sur la mise sous tension. Nos résultats ne sont donc pas convergents avec la conception que Simons a du type d'utilisation. Cependant, il suggère aussi, bien que plus accessoirement, qu'une utilisation interactive de la GB donne lieu à la fixation d'objectifs plus ambitieux qu'une utilisation diagnostique (constitution d'un « *slack inversé* »). La difficulté des objectifs constituant selon nous un critère prioritaire de caractérisation de la mise sous tension, nos résultats sont donc convergents avec les siens à cet égard.

Soulignons enfin que nos résultats attestent que le type d'utilisation est un concept bipolaire et non pas binaire.

Relation 2 : le niveau d'analyse, à travers les différences de pratiques, influence les rôles (cf. plus particulièrement le tableau 79 ainsi que la section 2, § 4.1)

Comme les pratiques diffèrent à certains égards en fonction du niveau hiérarchique d'analyse, elles se traduisent, sur la base de la relation 1, par des rôles également différents. Ainsi, les différences de pratiques se traduisent par :

- un rôle de mise sous tension globalement plus fort en interne que de la part du groupe, au moins partiellement en lien avec le type d'utilisation de la GB (moins diagnostique en interne que dans la relation avec le niveau N+1),
- un rôle de déclinaison strictement monétaire de la stratégie globalement moins fréquent en interne que de la part du groupe, et tendant de ce fait à accroître l'intensité de ce rôle,
- un rôle d'émergence de la stratégie globalement plus fréquent en interne que dans la relation avec le groupe (en lien avec la plus forte prise en compte des données non monétaires)
- un rôle de communication financière externe globalement plus faible pour les subdivisions de groupe que dans la relation au groupe ou que pour des entités de niveau siège (un peu en lien avec une plus forte fréquence du suivi des écarts).

Soulignons toutefois que ces constats ne se vérifient pas tous dans la comparaison entre entités de niveau siège et subdivisions (plus particulièrement les deuxième et troisième constats sur les rôles stratégiques) ; cela suggère un facteur d'influence que nous n'avions pas imaginé et qui est développé au titre de la relation 3 bis.

Relation 3 : le niveau d'analyse, indépendamment des pratiques, influence aussi les rôles (cf. principalement tableau 73 et section 2, § 4.2)

La comparaison des rôles entre les deux niveaux d'analyse à pratiques similaires est possible pour la mise sous tension et la déclinaison de la stratégie et fait ressortir des différences d'intensité sensibles qui suggèrent que le niveau d'analyse amplifie l'effet des pratiques sur ces deux rôles. Par ailleurs, la comparaison entre types d'entités pour des rôles ne concernant pas prioritairement le contrôle des salariés par les entités (communication financière, légitimation, gestion financière) suggère également des différences d'intensité ne s'expliquent pas ou pas exclusivement par les pratiques. L'intensité de certains rôles ou de certaines modalités d'expression des rôles semble donc dépendre intrinsèquement du niveau d'analyse.

Relation 3 bis, un constat inattendu : l'influence du niveau hiérarchique des interlocuteurs sur la perception des rôles de la GB (cf. tableau 73 et section 2, § 4.2)

La perception de l'intensité des rôles portant sur la relation sièges-subdivisions (la mise sous tension, les deux rôles stratégiques, la valorisation) semble dépendre de si notre interlocuteur se situe au niveau d'un siège ou d'une subdivision, c'est-à-dire de si les rôles sont appréciés dans le cadre d'un contrôle subi ou exercé. Plus précisément, les rôles de la GB sont systématiquement perçus comme plus intenses au niveau dont émane le contrôle qu'au niveau qui le subit. Toutefois le faible nombre d'entités de niveau siège dans notre étude appelle à beaucoup de prudence sur la validité externe de nos résultats pour ces entités.

Relation 4 : la contribution des rôles à la perception de l'importance fonctionnelle de la GB

Nos résultats ont permis de mettre au jour, à travers les relations 1, 2, 3 et 3 bis, l'influence des pratiques, du niveau d'analyse et du niveau hiérarchique de nos interlocuteurs sur les rôles, influences qui se combinent sans que nous puissions évaluer leur force respective. Le propos est désormais de synthétiser les constats sur les rôles, sans plus s'interroger sur les influences dont ils sont le fruit.

L'intensité des différents rôles est intéressante à analyser pour comprendre leur contribution à ce que nous avons appelé l'importance fonctionnelle de la GB, c'est-à-dire l'importance intrinsèque, ou encore, l'utilité de la GB pour le contrôle organisationnel, au regard des rôles qu'elle y assure.

On constate ainsi que l'importance fonctionnelle de la GB pour le contrôle exercé par les entités est en moyenne beaucoup plus forte que pour le contrôle exercé par le groupe, pour deux raisons qui se combinent :

- tous les rôles de la GB communs aux deux niveaux d'analyse sont en moyenne plus intenses en interne aux entités que dans la relation au groupe ;

- deux rôles supplémentaires, la sécurisation interne et la gestion financière interne, sont pris en compte pour le contrôle exercé par les entités et ces deux rôles sont précisément ceux qui ont les plus fortes intensités pour ce niveau d'analyse.

Ainsi, l'importance fonctionnelle de la GB pour le contrôle exercé par le groupe est dans l'ensemble moyen est n'est fort que pour six entités sur vingt-six (23% des entités), alors que, pour le contrôle exercé par les entités, l'importance fonctionnelle de la GB est forte en moyenne et est même très forte pour quatorze entités sur vingt-quatre (58% des entités).

Au global, les rôles qui contribuent clairement à l'importance fonctionnelle de la GB sont :

- au nombre de trois pour le contrôle par le niveau N+1 : la communication financière externe, la mise sous tension et la déclinaison stratégique ;
- au nombre de six pour le contrôle interne par des subdivisions : la sécurisation interne, la gestion financière interne, la mise sous tension, la communication financière externe, la valorisation et la déclinaison stratégique ;
- au nombre de cinq pour le contrôle par des sièges : les mêmes que pour les subdivisions, excepté la valorisation.

Les constats qui précèdent concernent des intensités moyennes et donc des contributions moyennes à l'importance fonctionnelle de la GB, mais il est également intéressant de souligner les rôles les plus constants *versus* les plus variables d'une entité à l'autre dans leur intensité et, donc, aussi dans leur contribution à l'importance fonctionnelle. On constate tout d'abord que la disparité des rôles est à la fois plus forte au global et plus contrastée pour le contrôle par les entités que pour le contrôle par le groupe. Ainsi, l'utilité de la GB et les rôles qui y contribuent varient plus d'une entité à l'autre pour le contrôle exercé par l'entité que pour le contrôle exercé par le groupe.

On relève également que la disparité d'intensité pour un même rôle varie souvent sensiblement selon le niveau d'analyse et le type d'entités. Ce constat, cumulé aux différences d'intensité moyenne entre les rôles, permet de réaliser une lecture de la contribution de chaque rôle à l'importance fonctionnelle de la GB, résumée ci-dessous pour chacun des rôles.

*La sécurisation interne*¹¹⁵ constitue un rôle majeur de la GB pour le contrôle interne aux entités et ce, de manière encore plus prioritaire et plus constante pour des subdivisions que pour des sièges.

*La gestion financière interne*¹¹⁶ contribue également de manière importante à l'importance fonctionnelle pour le contrôle des entités et ce, de manière encore plus marquée et moins variable pour des sièges que pour des subdivisions.

¹¹⁵ Rôle non renseigné dans la relation avec le niveau N+1

¹¹⁶ Rôle non renseigné dans la relation avec le niveau N+1

La mise sous tension correspond également à un rôle globalement important, mais de manière plus contrastée et ce, en partie en lien avec le type d'utilisation de la GB (plus ou moins diagnostique *versus* interactive), qui influe sur son intensité. Ainsi, en ce qui concerne les subdivisions, la mise sous tension intervient de manière assez forte en moyenne mais cependant très variable dans l'importance fonctionnelle de la GB pour leur contrôle en interne, alors qu'elles estiment que c'est un rôle plus saillant et plus constant dans leur relation avec le groupe en dépit d'une intensité plus modérée. En ce qui concerne les entités de niveau siège, la mise sous tension ne fait pas partie des rôles les plus importants de la GB, bien qu'elle soit le plus souvent déclarée d'intensité assez forte.

La communication financière contribue beaucoup moins, de manière assez logique, à l'importance fonctionnelle de la GB pour le contrôle exercé par des subdivisions que pour le contrôle exercé par les groupes ou des sièges. En effet, c'est le rôle le plus important de la GB pour les entités de niveau siège et les subdivisions estiment¹¹⁷ aussi que c'est le rôle plus important pour le groupe, alors que pour elles-mêmes, quand elles le jugent pertinent à leur niveau¹¹⁸, ce rôle n'arrive qu'en quatrième place et avec une intensité modérée en moyenne et très variable.

La déclinaison de la stratégie apparaît plus prioritaire, bien que non majeure, pour le contrôle de la part de groupes ou en interne à des sièges et ce, de manière plus constante, que pour le contrôle interne à des subdivisions. On notera que les subdivisions l'estiment en moyenne d'intensité plus forte en interne que dans leur relation avec le groupe alors, que si on s'en réfère aux six sièges que nous avons interrogés, ils cherchent en moyenne fortement à décliner la stratégie à travers la GB. On soulignera que les intensités moyennes de ce rôle semblent influencées, mais seulement partiellement, par le type de déclinaison de la stratégie et, donc, le degré de prise en compte d'aspects non monétaires et son objet dans la déclinaison.

L'émergence de la stratégie apparaît globalement comme un rôle sensiblement plus accessoire que les autres, en raison d'une intensité faible à assez faible et ce, de manière assez constante. Noter cependant là aussi que les subdivisions accordent à ce rôle une plus faible intensité dans la relation avec le groupe que celle que les six sièges étudiés lui attribuent.

La valorisation apparaît globalement comme assez accessoire par rapport aux autres rôles pour le contrôle interne aux entités¹¹⁹, qu'il s'agisse de subdivisions ou de sièges, et elle revêt une intensité modérée en moyenne, bien que très variable d'une entité à l'autre.

La légitimation externe arrive à la dernière ou avant-dernière place pour le contrôle exercé par les entités, ce qui est cohérent avec le fait que la GB remplit souvent fortement au moins un autre rôle –et

¹¹⁷ Noter qu'à propos de ce rôle, les subdivisions font une estimation de ce que ce rôle représente non pas pour elles, mais pour le groupe, ce qui explique d'ailleurs que sept subdivisions sur vingt-quatre ne se sont pas prononcées dessus.

¹¹⁸ Un tiers des subdivisions n'ont pas renseigné ce rôle qu'elles ont jugé non pertinent pour elles.

¹¹⁹ Ce rôle n'ayant été renseigné que par deux subdivisions en ce qui concerne la relation avec le groupe, nous n'en tenons pas compte ici. Noter cependant que pour les deux subdivisions qui l'ont spontanément mentionné, son intensité est forte.

souvent plusieurs- pour les entités. On soulignera cependant que l'intensité de ce rôle est très variable, ce qui signifie malgré tout que, pour quelques entités, la GB n'a pas beaucoup d'autre utilité que celle de répondre aux attentes de parties prenantes, généralement le groupe pour des subdivisions et les actionnaires pour des sièges.

Soulignons enfin que, pour l'analyse au niveau des entités, les subdivisions enregistrent une importance fonctionnelle plus forte en moyenne pour leur contrôle interne (c'est-à-dire vis-à-vis des salariés ou de leurs propres subdivisions, à travers la mise sous tension, la déclinaison de la stratégie, l'émergence de la stratégie, la sécurisation interne, la valorisation) que leur contrôle externe (qui englobe la communication financière, la gestion financière, la légitimation), alors que c'est l'inverse pour les sièges, bien que les rôles de la GB pour le contrôle organisationnel interne y revêtent cependant une forte intensité dans l'ensemble. Ainsi, les subdivisions utiliseraient la GB prioritairement pour orienter le comportement de leurs salariés alors que, pour les sièges, cette finalité est certes importante, mais en moyenne moins que les utilisations financières de la GB.

CHAPITRE 7. RELATIONS DE LA GESTION BUDGETAIRE AVEC LES AUTRES DISPOSITIFS DE CONTROLE

Nous abordons désormais la dernière dimension de notre problématique : l'influence des autres dispositifs de contrôle et de leur articulation avec la GB sur la perception du niveau de la centralité de la GB.

Nous nous intéressons dans un premier temps à l'importance relative de la GB, c'est-à-dire son importance en comparaison d'autres dispositifs de contrôle. Cette analyse nous permettra d'identifier des niveaux de centralité de la GB dans le contrôle organisationnel (section 1). Puis nous étudions les autres dispositifs de contrôle mentionnés par nos interlocuteurs, quant à leur nature, la perception de leur importance dans le contrôle organisationnel comparativement à la GB et leur type d'articulation avec la GB (section 2). Enfin, nous nous appuyons sur une analyse croisée, d'une part, des niveaux de centralité de la GB et, d'autre part, de l'importance des autres dispositifs et de l'articulation de la GB avec eux, pour dégager des facteurs qui, dans la relation entre les trois dimensions de notre recherche, contribueraient à expliquer la place de la GB dans le contrôle organisationnel (section 3).

Section 1. Les niveaux de centralité de la GB

1. Concepts d'importance relative et de centralité de la GB

Nous avons analysé au chapitre 6 l'importance fonctionnelle, ou utilité, de la GB pour le contrôle organisationnel, qui renvoie au nombre et à l'intensité des rôles de la GB indépendamment de l'importance des autres dispositifs de contrôle. Nous avons pu le faire de manière chiffrée sur la base des notes attribuées par nos interlocuteurs aux différents rôles de la GB. Nous souhaitons désormais apprécier la centralité de la GB dans le contrôle organisationnel. Rappelons que, conformément aux définitions données dans l'introduction générale, nous considérons qu'un dispositif de contrôle est central lorsqu'il est le dispositif le plus important pour le contrôle organisationnel, au regard de ses rôles et/ou parce qu'il constitue le point principal de rencontre des autres dispositifs de contrôle.

Par conséquent, la centralité de la GB au sein du contrôle organisationnel dépend de l'utilité de la GB comparée à celle des autres dispositifs (importance relative), mais aussi de son articulation avec les autres dispositifs. Ainsi, pour une importance relative donnée, une GB sera plus centrale si les autres dispositifs lui sont subordonnés à un moment ou un autre que s'ils ne le sont pas. A travers cette définition, on introduit donc une différence entre importance relative et centralité.

Par ailleurs, l'importance relative renvoie à l'intensité du contrôle organisationnel global : par exemple, si les GB de deux entités A et B revêtent la même importance fonctionnelle mais que d'autres dispositifs de contrôle sont plus importants que la GB dans l'entité A et pas dans l'entité B ou plus nombreux dans A que dans B (moindre importance relative de la GB pour A que pour B), cela signifie que le contrôle organisationnel global de l'entité A est plus intense que celui de l'entité B. L'importance relative est intéressante à évaluer car elle traduit la perception que les gens ont de l'importance de la GB en tenant compte des rôles qu'elle joue, des rôles joués par d'autres dispositifs de contrôle et de l'intensité globale du contrôle organisationnel.

Par ailleurs, soulignons qu'à l'inverse de ce que nous avons fait au chapitre 6 pour la GB, il n'était pas possible d'évaluer les importances fonctionnelles de tous les dispositifs mentionnés pour pouvoir les comparer à celle de la GB. Qui plus est, la perception globale de l'importance relative de la GB ne dépend pas que des importances fonctionnelles respectives des autres dispositifs, mais aussi du nombre des autres dispositifs : pour une GB ayant une importance fonctionnelle donnée et qui est face à un autre dispositif ayant aussi une importance fonctionnelle donnée, la perception de l'importance relative de la GB peut être moindre s'il existe encore un troisième dispositif (ou encore plusieurs autres dispositifs) : l'importance fonctionnelle de la GB peut se trouver comme « noyée » dans les autres importances fonctionnelles.

On voit que le niveau de centralité renvoie à des mécanismes complexes. Par ailleurs, toute la subtilité de la définition que nous en donnons n'était pas exposable à nos interlocuteurs : il n'était pas possible de leur donner un cours sur les notions d'importance fonctionnelle, d'importance relative, d'intensité du contrôle organisationnel, d'articulation de la GB avec les autres dispositifs et, en synthèse de tout cela, de centralité. Nous nous sommes contentée de leur demander s'ils trouvaient que tel ou tel dispositif dont ils avaient parlé était plus ou moins important que la GB, ou encore s'ils trouvaient que la GB était centrale dans leur organisation et de nous expliquer à chaque fois leur réponse. Il n'y a que par la prise en compte globale de leur description de la GB, des autres dispositifs, de l'articulation de la GB avec eux et, enfin, de leur appréciation de l'importance relative ou de la centralité de la GB que nous avons approché la compréhension de la centralité de la GB dans leur organisation. L'appréciation du niveau de centralité de la GB dans les différentes entités interrogées est donc beaucoup plus qualitative que celle de l'importance fonctionnelle. Par ailleurs, dans un souci de simplification, nous assimilerons dans cette section les concepts d'importance relative et de centralité. Nous n'ajouterons la notion d'articulation avec les autres dispositifs que dans les sections 2 et 3.

Enfin, l'importance relative de la GB ne sera analysée qu'en termes de contrôle organisationnel interne, c'est-à-dire celui des salariés, car c'est le seul concerné par les autres mécanismes de contrôle

mentionnés. Rappelons que nous considérons que les rôles de la GB pour le contrôle organisationnel interne recouvrent :

- les rôles stratégiques, de déclinaison et d'émergence de la stratégie ;
- la mise sous tension, qu'elle soit associée à une utilisation diagnostique ou interactive ;
- les rôles psychologiques, à savoir la sécurisation interne et la valorisation-crédation de liens.

Nous distinguons trois degrés d'importance relative :

- la GB est le seul dispositif global de contrôle organisationnel interne ou le plus important ;
- il existe d'autres dispositifs de contrôle organisationnel interne aussi importants que la GB ;
- il existe d'autres dispositifs de contrôle interne plus importants que la GB.

Pour l'importance fonctionnelle, nous avons choisi de ne désormais distinguer que deux niveaux et non plus trois, en regroupant en une seule catégorie les cas où la GB a une importance fonctionnelle faible et moyenne. Ce choix repose sur le souhait de ne pas rendre trop lourde la catégorisation des entreprises en matière de centralité. Or, nous pensons que le fait qu'une importance fonctionnelle soit faible ou moyenne ne constitue pas un critère discriminant important à l'égard de l'appréciation de la centralité de la GB : nous souhaitons en effet davantage déterminer ici les autres dispositifs de contrôle et les types d'articulation de la GB avec eux qui peuvent minorer ou majorer la place de la GB dans le contrôle organisationnel. L'analyse de la centralité de la GB sera par conséquent réalisée selon le tableau 87 ci-dessous.

Tableau 87 : Matrice générale d'analyse de la centralité de la GB

Centralité de la GB dans le contrôle organisationnel des salariés		Existence ou pas d'autres dispositifs importants		
		D'autres dispositifs plus importants que la GB	D'autres dispositifs aussi importants que la GB	Pas d'autres dispositifs aussi importants que la GB
<u>Importance fonctionnelle (utilité)</u> de la GB pour le contrôle des salariés, d'après les rôles qu'elle exerce	Grande à très grande	(3) : la GB, tout en étant très utile, n'est pas centrale ; le contrôle organisationnel global est particulièrement fort	(2) : la GB est un des dispositifs les plus centraux du contrôle organisationnel, qui est plutôt fort	(1) : la GB est tout à fait centrale ; le contrôle organisationnel global peut être moyen à assez fort
	Faible à moyenne	(6) : la GB est accessoire ; le contrôle organisationnel global peut être faible ou fort, en fonction de l'importance fonctionnelle des autres dispositifs	(5) : la GB n'est pas centrale mais contribue cependant sensiblement au contrôle organisationnel, qui peut être moyen à fort en fonction de l'importance fonctionnelle des autres dispositifs	(4) : la GB est perçue comme centrale, mais par défaut, car le contrôle organisationnel est faible

Soulignons que les groupes 2, 3, 4 et 5 de la matrice ci-dessus sont particulièrement intéressants à analyser car ils traduisent un décalage entre l'utilité de la GB et sa centralité dans le contrôle

organisationnel. Ainsi, les groupes 4 et 5 correspondent à des entités où la GB, bien qu'exerçant peu de rôles dans le contrôle organisationnel ou faiblement, est cependant tout à fait ou assez centrale pour le contrôle organisationnel, en raison d'un faible niveau global de contrôle organisationnel interne (en raison, par exemple, d'une faible pression concurrentielle ou d'une excellente position financière). A l'inverse, les groupes 2 et 3 correspondent à des entités où la GB, bien que jouant de nombreux rôles dans le contrôle organisationnel, n'est que moyennement à pas du tout centrale dans le contrôle organisationnel, en raison d'un niveau global élevé de contrôle organisationnel plus fortement relayé par d'autres dispositifs de contrôle que la GB.

Nous analyserons la centralité à deux niveaux : pour le contrôle par le niveau N+1 et pour le contrôle par l'entité. Le détail des analyses de centralité est fourni en annexe 35 pour les deux niveaux.

2. Centralité de la GB pour le contrôle exercé par le groupe

Sont concernées les vingt-quatre subdivisions.

Tableau 88 : Synthèse de la centralité de la GB pour le contrôle des subdivisions par le groupe

Centralité de la GB dans le contrôle organisationnel exercé par le groupe (24 entretiens)		Existence ou pas d'autres dispositifs importants		
		Oui et plus importants que la GB	Oui et aussi importants que la GB	Non ou moins importants que la GB
<u>Importance fonctionnelle (utilité)</u> de la GB pour le contrôle organisationnel interne, d'après les rôles qu'elle exerce	Grande à très grande (note ≥ 11)	(3) : néant	(2) : 1 entité	(1) : 5 entités
	Faible à moyenne (note < 11)	(6) : 2 entités	(5) : 5 entités	(4) : 11 entités

On constate que les groupes 1, 2 et 4 (centralité assez forte à forte) rassemblent dix-sept entités sur vingt-quatre, les groupes 3 et 5 (centralité moyenne), cinq entités et le groupe 6 (faible centralité), deux entités. Ainsi, la centralité de la GB dans le contrôle organisationnel exercé par les groupes sur leurs subdivisions est globalement assez forte à forte dans plus des deux tiers des cas.

On constate aussi que, pour seize entités sur vingt-quatre (groupes 1 et 4), cette centralité dans le contrôle organisationnel est liée à l'absence de dispositif de contrôle plus fort.

On constate enfin que l'importance fonctionnelle de la GB est en décalage avec son importance relative (groupes 2, 3, 4 et 5) pour environ les deux tiers des entités (17 sur 24) :

- pour seize entités (groupes 4 et 5), la GB est le dispositif de contrôle organisationnel interne du groupe le plus important ou parmi les plus importants en dépit d'une faible à moyenne importance fonctionnelle ; cela constitue un indice de contrôle organisationnel par le groupe globalement faible ;

- à l'inverse, pour une entité (groupes 2 et 3), l'importance relative est plutôt moindre que l'importance fonctionnelle : en dépit de la force des rôles joués par la GB, la GB ne peut pas être considérée comme le dispositif de contrôle organisationnel le plus important ; cela constitue un indice de contrôle organisationnel très fort de la part du groupe.

Au global, la GB apparaît donc comme un dispositif majeur du contrôle organisationnel interne par le groupe, en raison parfois de l'importance des rôles joués par la GB mais plus souvent de l'absence d'autre dispositif de contrôle plus fort.

3. Centralité de la GB en interne et comparée à sa centralité pour le groupe

Sont concernés ici les trente entretiens, mais nous distinguerons les six entités de niveau siège des vingt-quatre autres correspondant à des subdivisions.

3.1. Centralité de la GB en interne à des subdivisions

Sont concernées ici les vingt-quatre subdivisions, mais désormais non plus au titre du contrôle exercé par le groupe ou la direction de l'entreprise sur elles, mais du contrôle interne à l'entité.

Tableau 89 : Synthèse de la centralité de la GB pour les subdivisions

Centralité de la GB dans le contrôle organisationnel interne à l'entité (24 entretiens)		Existence d'autres dispositifs importants ?		
		Oui et plus importants que la GB	Oui et aussi importants que la GB	Non ou moins importants que la GB
Importance fonctionnelle (utilité) de la GB pour le contrôle organisationnel interne, d'après les rôles qu'elle exerce	Grande à très grande (note > 15)	(3) : 7 entités	(2) : 2 entités	(1) : 5 entités
	Faible à moyenne (note ≤ 15)	(6) : 6 entités	(5) : 4 entités	(4) : néant

On constate que la GB a une centralité assez forte à très forte pour le contrôle organisationnel interne à l'entité (groupes 1, 2, 4) pour seulement sept entités, et faible (groupe 6) pour six entités sur vingt-quatre, ce qui, proportionnellement au nombre d'entités concernées, dénote une centralité nettement plus faible que dans la relation avec le groupe (cf. § précédent).

Ainsi, sur les vingt-quatre subdivisions, on constate que la centralité est plus faible en interne que dans la relation avec le groupe pour quatorze d'entre elles, se maintient au même niveau pour huit d'entre elles et est un peu plus forte pour seulement deux d'entre elles. Nous avons recherché une explication à ce constat dans la taille des entités et, de fait, il apparaît que, sur les huit petites entités, sept ont une GB dont la centralité est plus faible en interne que dans la relation avec le groupe, alors

que ce n'est le cas que pour huit sur seize des moyennes à grosses filiales ou subdivisions. Il ressort donc de cette analyse que la GB a tendance à perdre de sa centralité au fur et à mesure que l'on descend dans la hiérarchie et, concomitamment, dans la taille des entités budgétaires, mais cependant sans que ce facteur permette d'expliquer totalement la baisse du niveau de centralité constatée entre les deux niveaux d'analyse. Cette observation rejoint celle réalisée précédemment sur l'implication des opérationnels dans la GB (cf. chapitre 5, section 3, §1.) : la centralité de la GB, tout comme l'implication des opérationnels dans la GB, tend à être plus faible dans les petites entités, mais sans que la taille et/ou le niveau hiérarchique des entités constitue le seul facteur explicatif du phénomène.

On note également que les cas de décalages entre l'importance fonctionnelle et l'importance relative (groupes 2, 3, 4 et 5), qui confèrent à la GB une centralité assez faible à moyenne, sont un peu moins fréquents en interne que dans la relation avec le groupe : treize entités sur vingt-quatre (54 %) pour l'analyse en interne contre dix-sept sur vingt-quatre (71 %) dans l'analyse de la relation avec le groupe. Mais ce qui est le plus marquant concernant ces cas de décalage est qu'ils sont nettement plus fréquemment dans le sens d'une importance relative faible à moyenne en dépit d'une forte utilité de la GB (groupes 2 et 3) en interne (neuf cas sur treize) que dans la relation avec le groupe (un cas sur dix-sept). Pour le sens inverse de décalage, on observe même qu'il n'y a aucune subdivision où la GB serait la plus centrale en interne en dépit d'une utilité faible ou modérée alors qu'il y a onze subdivisions considérant que la GB occupe la place la plus centrale dans le contrôle exercé par le siège en dépit d'une utilité faible ou modérée pour la relation avec le groupe. Le phénomène peut également être mis en évidence d'une autre manière : la GB occupe la place la plus centrale dans le contrôle par le groupe dans cinq des six entités où son utilité est forte, alors qu'elle ne conserve la place la plus centrale dans le contrôle par l'entité que dans neuf des quatorze entités où son utilité est forte. Ces constats semblent indiquer qu'en interne, les dispositifs de contrôle organisationnel sont souvent plus diversifiés que dans la relation avec le groupe, même lorsque la GB joue des rôles importants dans le contrôle organisationnel, ce qui constitue un indice de contrôle organisationnel global plus fort en interne que dans la relation avec le groupe.

Il ressort de ces différents constats que :

- la centralité de la GB dans le contrôle organisationnel est perçue comme moins forte en interne que dans la relation avec le groupe ;
- ce phénomène n'est pas dû à une moindre utilité en interne que dans la relation avec le groupe (elle est au contraire plus forte), mais à l'existence en interne de plus d'autres dispositifs de contrôle organisationnel, ce qui donne à penser que le contrôle organisationnel global a tendance à être perçu comme plus fort, tous dispositifs confondus, en interne que dans la relation avec le groupe ;

- bien qu'un niveau hiérarchique et une taille élevés jouent en faveur de la centralité de la GB, ils ne la déterminent pas totalement.

3.2. Centralité de la GB en interne à des entités de niveau siège

Tableau 90 : Synthèse de la centralité de la GB pour les entités de niveau siège

Centralité de la GB dans le contrôle organisationnel interne à une entité de niveau siège (6 entretiens)	Existence d'autres dispositifs importants ?			
	Oui et plus importants que la GB	Oui et aussi importants que la GB	Non ou moins importants que la GB	
Importance fonctionnelle (utilité) de la GB pour le contrôle organisationnel interne, d'après les rôles qu'elle exerce	Grande à très grande (note > 15)	(3) : 1 entité	(2) : 2 entités	(1) : 2 entités
	Faible à moyenne (note ≤ 15)	(6) : néant	(5) : néant	(4) : 1 entité

On constate que, pour cinq des six entités de niveaux siège, la centralité de la GB est assez forte à forte pour le contrôle de leurs subdivisions. On observe donc dans ces entités le même phénomène que celui observé précédemment pour le contrôle exercé par le groupe sur les vingt-quatre subdivisions : la GB constitue un moyen central de contrôle organisationnel pour les directions de groupes ou d'entreprises.

En revanche, en ce qui concerne le poids de la GB par rapport aux autres dispositifs de contrôle, le constat est plus proche de celui réalisé en interne à des subdivisions. En effet, dans trois sièges sur six (groupes 2 et 3), la forte utilité de la GB est atténuée par l'existence d'autres dispositifs aussi ou plus importants, contre un seul où le phénomène est inverse (groupes 4 et 5) ; c'est-à-dire où la GB est le moyen central de contrôle des subdivisions, en raison de l'absence d'autres dispositifs plus importants de contrôle et en dépit d'une utilité modérée de la GB.

La GB apparaît donc très souvent comme un dispositif de contrôle important à central pour les entités de niveau siège, bien que l'existence d'autres dispositifs de contrôle atténue généralement quelque peu son importance relative. Notons toutefois que le nombre limité de sièges étudiés limite la validité de nos observations.

Conclusion de la section 1

Nous avons proposé dans cette section une grille d'analyse de la place de la GB pour le contrôle des salariés, selon deux critères : l'importance fonctionnelle (ou utilité) de la GB, appréciée au chapitre 6 au regard du nombre et de l'intensité des rôles qu'elle exerce, et l'importance relative de la GB, d'après le déclaratif de nos interlocuteurs.

Il apparaît que la GB est perçue globalement comme un dispositif majeur du contrôle exercé par le niveau N+1 sur les subdivisions, en raison parfois de son utilité, mais plus souvent de l'absence d'autres dispositifs de contrôle plus forts. À l'inverse, la GB est perçue comme plus utile en interne aux subdivisions que dans leur relation avec le niveau N+1 mais comme cependant moins centrale en raison de l'existence d'autres dispositifs importants. Les entités de niveau sièges enfin perçoivent la GB à la fois comme un dispositif utile et important à central dans la relation avec leurs subdivisions, bien que cette centralité soit parfois un peu minorée par l'existence d'autres dispositifs.

Ces constats donnent à penser que l'intensité globale du contrôle organisationnel tend à être plus forte en interne à des subdivisions que dans la relation au niveau N+1.

Section 2. Les autres dispositifs de contrôle et leur influence sur la GB

Comme dans la section précédente, on ne s'intéresse ici qu'au contrôle organisationnel vis-à-vis des salariés, car les dispositifs de contrôle mentionnés autres que la GB ne concernent généralement pas les autres parties prenantes.

Par ailleurs, le but de notre analyse consiste ici à essayer de dégager en quoi l'existence d'autres dispositifs de contrôle et la nature de leurs relations de la GB peuvent influencer la place de la GB au sein du contrôle organisationnel. Nous ne cherchons donc pas prioritairement à établir des statistiques, ni sur les autres dispositifs de contrôle ni sur leur type d'articulation avec la GB, même si nous mentionnerons les cas les plus marqués en termes de fréquence.

Nous exposerons d'abord la nature des différentes relations entre la GB et d'autres dispositifs de contrôle. Puis nous listerons les dispositifs de contrôle mentionnés lors des entretiens ainsi que leur type d'articulation avec la GB, pour les deux niveaux d'analyse (vis-à-vis du niveau N+1 ou en interne) et selon le type d'entités (subdivision ou de niveau siège), afin d'aboutir à une comparaison des dispositifs en terme de fréquence et d'importance relative. Enfin, nous dégagerons les dispositifs qui semblent les plus influents à l'égard du niveau de centralité de la GB, également de manière différenciée en fonction du niveau d'analyse et du type d'entités.

1. Les types de relations possibles de la GB avec d'autres dispositifs de contrôle

A partir des raisons fournies par nos interlocuteurs à l'importance de tel dispositif de contrôle par rapport à la GB et réciproquement, nous avons distingué deux grands types de relations possibles entre la GB et d'autres dispositifs de contrôle : l'un sur la production des données, l'autre sur les rôles exercés en termes de contrôle organisationnel sur les salariés. Pour les relations quant à la production de données, on distingue cinq cas de figure et, pour les relations quant aux rôles, deux cas de figure. Nous parlerons d'articulation lorsque la relation porte sur la production de données et d'interférence lorsque la relation porte sur les rôles. La littérature (cf chapitre 3) nous a guidée sur la conceptualisation des deux relations d'interférence, concurrence et renforcement, que nous avons bien retrouvées dans nos entretiens. Soulignons que nos entretiens ne nous ont suggéré aucun autre type de relation en termes de rôles. En revanche, pour l'articulation en termes de production de données, la revue de littérature n'a suggéré qu'une relation, celle que nous avons appelée « système hiérarchisé » et qui correspond au concept « d'importance procédurale » de Komarev (2007). La conceptualisation des quatre autres relations en termes de production de données repose entièrement sur le décodage des entretiens. Le tableau 91 présente les sept relations que nous avons identifiées ainsi que les définitions que nous en donnons sur la base de nos entretiens.

Tableau 91 : Les relations possibles de la GB avec d'autres dispositifs de contrôle

P R O D U C T I O N	Indépendance intrinsèque des données		
	Il n'est pas possible ou souhaitable d'établir des liens ou de mettre en commun des données de la GB et de l'autre dispositif car elles ne portent pas sur les mêmes champs		
	Défaut d'articulation sur la production de données		
D E D O N N E E S	Il serait souhaitable d'établir des liens ou de mettre en commun ou de rendre cohérentes tout ou partie des données de la GB et d'un autre dispositif ou encore, l'autre dispositif gêne la production optimale des données de la GB.		
	Connexion ou complémentarité articulée des données		
	Formalisation de liens de cause à effet et/ou mise en commun de données ; trois cas de figure :		
	Système intégré :	Système hiérarchisé :	Système interactif :
	simultanéité de la prévision et du suivi des données produites par la GB et un autre dispositif ; si l'appellation de l'ensemble du dispositif intégré de prévision et suivi fait référence à la GB, on considèrera que la GB englobe l'autre dispositif.	Les données d'un des dispositifs précède et oriente tout ou partie des données de l'autre dispositif ; la GB peut être le dispositif qui oriente ou celui qui est orienté. (Dispositif autre que GB noté – si est orienté par GB, + si oriente GB). NB : Le dispositif qui oriente n'est pas obligatoirement celui qui est perçu comme le plus important en termes de rôles.	Deux dispositifs différents mais s'influencent ou s'alimentent mutuellement sur tout ou partie de leur contenu. L'un d'entre eux peut être perçu comme plus important en termes de rôles (cf. concurrence).
R O L E S	Concurrence sur les rôles		
	Un autre dispositif joue mieux ou autant que la GB certains de ses rôles potentiels, voire la contrarie dans l'exercice de ces rôles. Les rôles sur lesquels il peut y avoir concurrence sont les rôles stratégiques (S), le rôle de mise sous tension (MS), le rôle de motivation douce, non coercitive (M).		
	Renforcement des rôles		
	Un autre dispositif renforce ou prolonge la GB dans l'exercice d'un ou plusieurs de ses rôles : stratégiques (S), mise sous tension par les objectifs-pilotage (MS) ou motivation douce, non coercitive (M).		

Notons que les deux types de relations, sur la production de données et sur les rôles, ne sont pas toujours totalement indépendants. Ainsi, la production de données budgétaires (amont, aval ou intégrée par rapport à un autre dispositif, entravée ou facilitée, restreinte ou très large) par rapport à la production de données par d'autres dispositifs influence aussi la possibilité pour la GB d'exercer ses rôles. Ainsi, les deux types de relations peuvent influencer la centralité de la GB : les relations en termes de rôles, directement, et les relations en matière de production de données, indirectement.

Par ailleurs, on remarquera que, toujours sur la base de nos entretiens, nous avons regroupé en trois catégories les rôles pouvant être concernés par les deux types d'interférence (concurrence et renforcement) : mise sous tension par les objectifs ou pilotage, rôles stratégiques, motivation douce. Les rôles de la GB concernés par ces trois catégories sont les suivants : la mise sous tension pour la catégorie mise sous tension par les objectifs-pilotage, la déclinaison de la stratégie et l'émergence de la stratégie pour la catégorie des rôles stratégiques, la sécurisation et la valorisation-crédation de liens pour la catégorie de la motivation douce. On remarque que trois rôles budgétaires sont ainsi exclus de ces trois catégories : les deux rôles financiers (communication financière externe et gestion financière interne) et la légitimation externe. En effet, rappelons que la partie consacrée dans nos entretiens à l'importance relative de la GB et aux relations de la GB avec d'autres dispositifs était la plus ouverte. Or, si deux dispositifs ont bien été mentionnés pour leur articulation avec la GB en termes de production de données financières (les systèmes comptables ou de gestion prévisionnelle des frais de personnel et les dispositifs de prévision et suivi des ventes), aucun des deux n'a jamais été mentionné en tant que concurrent ou au contraire « allié » de la GB sur ses rôles financiers ou de légitimation sur la base des données financières.

Soulignons également que les relations concernant la production de données pourront renvoyer à des pratiques budgétaires, précédemment analysées au chapitre 5.

2. *Autres dispositifs de contrôle utilisés*

Nous récapitulons ici l'ensemble des dispositifs de contrôle autres que la GB qui ont été mentionnés dans nos entretiens, en précisant leur fréquence, leur importance relative et leur type d'articulation avec la GB. De la même manière que nous l'avons fait pour la GB, on distinguera les dispositifs de contrôle par le groupe des dispositifs de contrôle interne à l'entité et, pour ces derniers, le type d'entités concernées (subdivision ou de niveau siège), afin de pouvoir établir une comparaison.

L'annexe 36 résume les principaux dispositifs de contrôle autres que la GB mentionnés dans chaque entretien.

2.1. Liste des dispositifs de contrôle utilisés par le niveau N+1

Sont ici concernés vingt-six entretiens : les vingt-quatre réalisés dans des subdivisions ainsi que, parmi les six entités se situant au niveau du groupe ou d'une entreprise indépendante, les deux pour lesquelles la relation aux actionnaires a été distinctement traitée de celle en interne.

L'annexe 37 liste les principaux dispositifs de contrôle autres que la GB utilisés par le niveau N+1 (groupe ou actionnaire) et indique pour chacun d'eux :

- le nombre d'entretiens où ils ont été mentionnés,
- leur importance relative par rapport à la GB dans le dispositif global de contrôle,
- la nature de leur articulation avec la GB.

Ces éléments reposent sur le déclaratif de nos interlocuteurs.

Cette annexe montre que les dispositifs de contrôle autres que la GB les plus souvent cités dans la relation avec le groupe sont les suivants : un plan moyen terme (PMT, 20 mentions), une réflexion stratégique ou marketing à moyen terme autre qu'un plan moyen terme (12+1), les procédures opérationnelles donnant lieu ou pas à audit interne (12), des réunions formelles régulières dont la GB n'est pas le sujet exclusif ou principal (10+2), un tableau de bord contenant des indicateurs non monétaires (INM) ou un *balanced scorecard* (9), un dispositif de gestion des ressources humaines (8+2), une prévision et/ou un suivi statistique des ventes (8+1), une communication institutionnelle à l'égard des salariés (8+1), un dispositif de suivi de la satisfaction clients ou de la qualité ou de gestion logistique (6), du *benchmarking* interne (6), une gestion de projets ou de plans d'action non spécifiquement marketing (5), le système de comptabilité financière (4), une culture spécifique du groupe à l'égard de la gestion (4), des relations interpersonnelles informelles entre le groupe et le dirigeant d'entité (3), un dispositif de pilotage en cours d'année d'aspects marketing ou commerciaux (2), la passion pour le métier, la fierté de la marque (2), la veille ou le benchmarking externes (1).

Si l'on pondère le nombre de mentions par l'importance des dispositifs par rapport à la GB par une note de 3 pour les dispositifs plus importants, une note de 2 pour les dispositifs aussi importants et une note de 1 pour les dispositifs moins importants, on obtient les importances relatives suivantes : PMT (29), réflexion stratégique ou marketing (17+1), tableau de bord ou *balanced scorecard* (16), prévision et/ou suivi statistique des ventes (15+1), réunions formelles régulières (13+1), procédures opérationnelles (13), communication institutionnelle (9+1), dispositif RH (8+2), comptabilité financière (8), suivi satisfaction client ou dispositif qualité (7), gestion de projets ou de plans d'action (7), *benchmarking* interne (6), pilotage marketing en cours d'année (4), relations interpersonnelles informelles (4), passion pour le métier, le produit ou fierté de la marque (3), benchmarking externe (1). Quant à une culture spécifique du groupe à l'égard de la gestion, elle n'est pas qualifiée en termes

d'importance par rapport à la GB, mais juste en termes d'articulation, comme handicap ou au contraire atout vis-à-vis de la GB.

2.2. Liste des dispositifs de contrôle utilisés en interne à des subdivisions

L'annexe 38 liste les dispositifs de contrôle autres que la GB utilisés en interne à des subdivisions, soit vingt-quatre entités.

En interne aux vingt-quatre subdivisions, les dispositifs de contrôle mentionnés autres que la GB sont les suivants, par ordre décroissant de fréquence¹²⁰ : les tableaux de bord ou balanced scorecards incluant des données non monétaires (21+4), les dispositifs RH dont les systèmes d'objectifs individuels (21+4), un PMT (16), la prévision et/ou le suivi statistiques des ventes (16), les réunions formelles régulières dont la GB n'est pas le sujet exclusif ou principal (14+11), le suivi de la satisfaction clients ou un dispositif qualité, logistique ou de production (13+1), les relations interpersonnelles informelles (13), un plan stratégique ou marketing distinct du PMT ou du plan-budget (9+1), la passion pour le produit ou le métier ou la fierté de la marque (8), les conditions de travail agréables, les bons salaires, la communication institutionnelle vis-à-vis des salariés (7+1), le style de management ou la sécurité de l'emploi (7), un dispositif de gestion de projets ou de plans d'action autres que marketing (6), les procédures opérationnelles ou l'audit interne (4), le pilotage marketing en cours d'année (4), le benchmarking ou la veille externes (4), le benchmarking interne (3). Par ailleurs, deux autres éléments sont signalés pour leur articulation avec la GB : le système comptable ou de gestion des frais de personnel ou de la production (4+1) et une dimension particulière de la culture à l'égard de la GB (4).

Si l'on pondère le nombre de mentions par l'importance des dispositifs par rapport à la GB par une note de 3 pour les dispositifs plus importants, une note de 2 pour les dispositifs aussi importants et une note de 1 pour les dispositifs moins importants, on obtient les importances relatives suivantes : les réunions formelles régulières dont la GB n'est pas le sujet exclusif ou principal (43), les tableaux de bord ou balanced scorecards (38), les dispositifs RH dont les systèmes d'objectifs et de primes (33), les relations interpersonnelles informelles (30), la prévision et/ou le suivi statistique des ventes (25), un plan stratégique ou marketing distinct du PMT ou du plan-budget (20), un PMT ou un plan-budget (19), la passion pour produit, l'intérêt pour le métier ou la fierté de la marque (17), le suivi de la satisfaction clients ou un dispositif qualité (16), les conditions de travail, les salaires, le style de management (12), la communication institutionnelle (10), la gestion de projets autres que MKG (9), le pilotage de projets marketing (7), les systèmes comptable ou de gestion des frais de personnel ou de

¹²⁰ Le nombre d'entités ayant mentionné un type de dispositif est indiqué entre parenthèses, éventuellement complété d'un signe « + » suivi d'un nombre pour obtenir le nombre de fois où un type de dispositif est mentionné, plusieurs dispositifs de même type pouvant être utilisés par une même entité.

la production lorsqu'ils présentent une particularité à l'égard de la GB (7), la veille ou le benchmarking externe (6), les procédures ou l'audit interne (5), le benchmarking interne (4).

2.3. Liste des dispositifs de contrôle utilisés en interne à des entités de niveau siège

L'annexe 39 récapitule les dispositifs de contrôle interne mentionnés lors des six entretiens réalisés au niveau d'une entreprise indépendante ou d'un groupe.

Pour les six entités se situant au niveau le plus élevé, les dispositifs de contrôle mentionnés autres que la GB sont les suivants, par ordre décroissant de fréquence : les dispositifs RH, dont les objectifs individuels et rémunérations variables (6+2), les réunions formelles régulières (5+2), un tableau de bord ou ensemble d'INM ou balanced scorecard (5+1), un plan stratégique ou une réflexion stratégique (5), un PMT ou plan-budget opérationnels (4), un suivi satisfaction clients ou dispositif qualité (4), la passion pour le métier, l'intérêt pour le produit ou la fierté de la marque (4), les relations interpersonnelles informelles (4), un dispositif de gestion de projets ou plans d'action autres que marketing (3), les conditions de travail, les salaires ou le style de management (3), un système comptable ou de gestion des frais de personnel présentant une particularité par rapport à la GB (3), un pilotage marketing en cours d'année (2), la prévision et/ou le suivi statistique des ventes (2), les procédures opérationnelles ou l'audit interne (2), le benchmarking externe (2), le benchmarking interne (2), la communication institutionnelle (1).

Si l'on pondère le nombre de mentions par l'importance des dispositifs par rapport à la GB par une note de 3 pour les dispositifs plus importants, une note de 2 pour les dispositifs aussi importants et une note de 1 pour les dispositifs moins importants, on obtient les importances relatives suivantes : un dispositif de gestion RH dont les systèmes d'objectifs individuels et de rémunérations variables (12), les réunions formelles régulières (12), les tableaux de bord ou ensembles d'INM (10), la passion pour le métier, l'intérêt pour le produit ou la fierté de la marque (8), un plan ou une réflexion stratégique ou marketing à moyen terme (7), les relations interpersonnelles informelles (7), un PMT ou plan-budget opérationnel (6), un dispositif de suivi de la satisfaction client ou qualité (5), un pilotage marketing en cours d'année (4), la prévision et/ou le suivi de statistiques commerciales (4), la gestion de projets ou de plans d'action autres que marketing (4), les conditions de travail, les salaires ou le style de management (3), le système comptable en ce qu'il présente de particularités par rapport à la GB (3), les procédures opérationnelles ou l'audit interne (2), le benchmarking externe (2), le benchmarking interne (2), la communication institutionnelle (1).

2.4. Comparaison de l'importance des dispositifs de contrôle selon le niveau d'analyse et le type d'entités

Le tableau 92 ci-dessous permet de comparer les rangs des différents dispositifs de contrôle selon, d'une part, le type d'entité (appartenant à un groupe = « interne pas groupe » ou se situant au niveau du siège = « interne pour groupe »), le type de contrôle (en interne ou dans la relation avec le groupe).

Tableau 92 : Comparaison de l'importance des autres dispositifs de contrôle

Dispositifs de contrôle autres que GB	Rangs des importances relatives				Comparaison interne / relation groupe
	Total interne	Rang interne pour groupe	Rang interne pas groupe	Rang relation / groupe	
Réunions formelles régulières ne portant pas que ou peu sur la GB	1	1 ex	1	5	Dispositif majeur, et encore plus pour contrôle interne
Tableaux de bord, ensembles d'INM et balanced scorecards	3 ex	3	2	3	Dispositif important dans tous les cas de figure
Dispositifs RH, dont les systèmes d'objectifs et de primes	2	1 ex	3	8	Dispositif surtout important pour contrôle interne
Relations interpersonnelles informelles	3 ex	5 ex	4	13 ex	Dispositif gagnant beaucoup d'importance en interne
Prévision et/ou suivi des statistiques commerciales	5	9 ex	5	4	A priori assez important (résultat interne à un groupe pas représentatif ?)
Plan stratégique ou MKG autre que PMT	6	5 ex	6	2	Dispositif très important dans la relation avec la hiérarchie, mais un peu moins pour le contrôle interne
PMT ou partie MT du plan-budget	7	7	7	1	Dispositif très important dans relation avec la hiérarchie, mais moins pour le contrôle interne
Passion pour le métier/produit, fierté de la marque	8	4	8	15	Facteur pouvant être très important (selon les entreprises), mais nettement plus pour le contrôle interne que pour le contrôle par la hiérarchie
Suivi satisfaction clients ou dispositif qualité	9	8	9	10 ex	Dispositif moyennement important dans tous les cas de figure
Conditions de travail, salaires, style de management	10	12 ex	10	17	Dispositif assez peu important, mais plus en interne que dans la relation avec la hiérarchie
Communication institutionnelle	12 ex	17	11	7	Perd de l'importance en interne
Gestion de projets autres que MKG	11	9 ex	12	10 ex	Dispositif assez peu important dans l'ensemble
Pilotage MKG en cours d'année	12 ex	9 ex	13 ex	13	Dispositif assez peu important dans l'ensemble
Système comptable ou de gestion des frais de personnel	14	12 ex	13 ex	9	Dispositif assez peu important dans l'ensemble
Veille, benchmarking externe	15	14 ex	15	16	Dispositif mineur
Procédures, audit interne	16	14 ex	16	6	Dispositif perdant beaucoup de son importance en interne
Benchmarking interne	17	14 ex	17	12	Dispositif assez peu à peu important, et encore plus pour le contrôle interne

Ce tableau révèle des différences sensibles quant à l'importance des dispositifs pour une subdivision selon que les dispositifs sont utilisés en interne ou dans la relation avec le groupe. Ainsi, cinq dispositifs perdent beaucoup de leur importance relative en interne comparativement à celle dans la

relation avec le groupe ; il s'agit du PMT, des plans stratégiques ou marketing distincts du PMT, de la communication institutionnelle, des procédures ou de l'audit interne, du système comptable dans ses spécificités d'articulation avec la GB. On constate que tous les dispositifs qui perdent de l'importance en interne sont des dispositifs très formalisés. Ils ont aussi comme caractéristique commune, à l'exception du système comptable, de porter sur un horizon plus long que l'année. A l'inverse, cinq dispositifs gagnent beaucoup en importance relative interne par rapport à celle constatée dans la relation avec le groupe ; il s'agit des dispositifs RH dont ceux d'objectifs individuels et de primes, les réunions formelles dont la GB n'est pas le sujet exclusif ou principal, des relations interpersonnelles informelles, de la passion pour le métier, le produit ou la fierté de la marque ainsi que des conditions de travail-salaires-style de management. On constate que, à l'exception des dispositifs RH qui peuvent être très formalisés, notamment en ce qui concerne le système d'objectifs et de primes, tous les dispositifs qui gagnent sensiblement en importance en interne sont assez informels ou laissent une large place à la communication orale. Enfin, certains dispositifs gardent une importance relative à peu près constante, que ce soit en interne ou dans la relation avec le groupe. Ainsi, les tableaux de bord ainsi que la prévision et/ou le suivi statistique des ventes restent parmi les dispositifs les plus importants dans les deux axes d'analyse, tandis que le suivi de la satisfaction client ou la gestion de la qualité, la gestion de projets autres que marketing, le pilotage de projets marketing, le benchmarking interne ainsi que le benchmarking externe restent des dispositifs peu à moyennement importants.

Notons également que la perception de l'importance des différents dispositifs de contrôle par les six entités de niveau siège est fréquemment beaucoup plus proche de celle ressortant des autres entités au titre du contrôle en interne que de celle ressortant des entités au titre du contrôle par le niveau N+1 (groupe ou actionnaires). Il semblerait donc que, dans l'appréciation de l'importance respective des dispositifs de contrôle, ce soit moins le niveau hiérarchique dans l'entreprise ou le groupe qui importe que l'origine du contrôle (par la hiérarchie *versus* en interne). En effet, l'importance de certains dispositifs dans le contrôle par le groupe semble être perçue de manière différente selon que l'appréciation provient de la direction d'un groupe ou d'une entité appartenant à un groupe. C'est plus particulièrement le cas pour les dispositifs suivants : les réunions formelles, les dispositifs RH (dont les systèmes d'objectifs et de primes), les relations interpersonnelles formelles, le plan ou la réflexion stratégiques, le PMT ou plan-budget, l'intérêt pour le métier ou le produit, les conditions de travail, salaire ou le style de management, les procédures ou l'audit interne. Cela souligne donc le caractère subjectif de l'appréciation de l'importance des dispositifs de contrôle, qui semble être perçue de manière différente selon que le contrôle est exercé ou subi. Rappelons que le même phénomène a été précédemment observé pour l'appréciation de l'importance de la GB. Rappelons que le nombre de sièges étudiés étant faible, notre constat peut être lié à des caractéristiques particulières de ces six entités et n'est donc pas forcément généralisable.

Au global, les dispositifs autres que la GB apparaissant comme les huit à neuf plus importants sont les suivants :

- à la fois dans la relation avec le niveau N+1 et pour le contrôle interne : les réunions formelles, les tableaux de bord ou INM ou balanced scorecards, les dispositifs RH dont les systèmes d'objectifs individuels et de primes, la prévision ou le suivi des statistiques commerciales, un PMT ou plan-budget, un plan stratégique distinct du PMT ou plan-budget, un dispositif qualité ou de suivi de la satisfaction client.
- uniquement dans la relation avec la hiérarchie : la communication institutionnelle et les procédures ou l'audit interne.
- uniquement pour le contrôle interne à l'entité: les relations interpersonnelles informelles, la passion pour le produit ou le métier ou la fierté de la marque.

3. Dispositifs de contrôle influençant le plus le niveau de centralité de la GB

Nous venons d'identifier les dispositifs de contrôle autres que la GB les plus importants dans le contrôle organisationnel, compte-tenu à la fois de leur fréquence d'utilisation et de leur importance relative, mais indépendamment de leur impact sur la GB. Désormais, nous cherchons à identifier les dispositifs les plus influents à l'égard du niveau de centralité de la GB, c'est-à-dire ceux qui, ne serait-ce que pour certaines entités, présentent des caractéristiques susceptibles de jouer un rôle sur le niveau de centralité de la GB. L'influence de ces dispositifs peut découler, soit de leur importance relative par rapport à la GB, soit de leur articulation avec la GB sur la production de données, soit de leur interférence (concurrence ou au contraire renforcement) avec la GB dans l'exercice de ses rôles, et ce, indépendamment de leur fréquence d'utilisation.

En ce qui concerne l'importance relative, nous avons choisi de sélectionner les dispositifs dont l'importance relative est déclarée supérieure ou égale à celle de la GB dans au moins un tiers des entités où ils ont été mentionnés.

Par ailleurs, l'importance relative d'un dispositif peut elle-même être influencée par deux autres caractéristiques : l'interférence sur les rôles de la GB et l'articulation du dispositif avec la GB dans la production des données. En effet, l'interférence sur les rôles contribue à minorer la centralité de la GB quand elle correspond à une concurrence et à la majorer quand elle correspond à un renforcement. Quant à l'articulation en matière de production de données, elle peut constituer un facteur explicatif de l'importance relative d'un dispositif et, donc, de la centralité de la GB à plusieurs égards :

- l'indépendance tend à être neutre en termes d'impact du dispositif sur la centralité de la GB ;

- un défaut d'articulation peut nuire à la centralité de la GB en l'handicapant dans la production de ses données ou en concurrençant la GB dans l'exercice de certains de ses rôles ;
- l'intégration tend à renforcer l'importance de la GB en élargissant sa portée ;
- la hiérarchisation et l'interaction ne préjugent pas de l'importance respective de la GB et de l'autre dispositif : le dispositif orienté peut tout aussi bien être plus ou au contraire moins important que le dispositif qui oriente.

Nous avons choisi de sélectionner les dispositifs dont les cas d'interférence avec la GB sur ses rôles (concurrence et renforcement cumulés) représentent au minimum 30% des cas où le dispositif a été mentionné. Nous n'avons en revanche pas fixé de critère de sélection en matière d'articulation avec la GB sur la production de données ; cette caractéristique sera par conséquent analysée pour tous les dispositifs retenus sur la base des deux critères précédents (la proportion d'une importance relative significative et la proportion d'interférences avec la GB sur les rôles).

Les dispositifs sélectionnés en définitive sont tous ceux qui satisfont à au moins un des deux critères que nous avons établis. Comme ces dispositifs diffèrent selon le niveau d'analyse et le type d'entités, nous procédons ci-après à une analyse également différenciée.

3.1. Dispositifs de contrôle par le groupe les plus influents à l'égard de la centralité de la GB

L'application des deux critères de sélection amène à écarter quatre des dix-sept dispositifs renseignés précédemment pour la relation avec le niveau N+1 : les procédures opérationnelles ou l'audit interne, les réunions formelles régulières dont la GB n'est pas sujet exclusif ou principal, la communication institutionnelle vis-à-vis des salariés, le *benchmarking* externe ou la veille concurrentielle. Remarquons que ces quatre dispositifs sans impact significatif sur le niveau de centralité de la GB sont indépendants de la GB dans la production de données (à l'exception parfois des réunions formelles). Restent donc treize dispositifs dont les caractéristiques à l'égard de la GB sont récapitulées dans le tableau 93 ci-dessous¹²¹.

Parmi les treize dispositifs retenus, cinq sont assez à très souvent mentionnés (fréquence supérieure à 30%, cf. les cinq premières lignes du tableau 93) : un PMT, une réflexion stratégique ou marketing distincte du PMT, un tableau de bord ou *balanced scorecard*, une prévision ou un suivi des statistiques de vente, un dispositif de gestion des ressources humaines. Quatre autres dispositifs, bien que peu souvent mentionnés, peuvent avoir une influence forte sur la centralité de la GB quand ils le sont, au titre à la fois de leur importance relative et de leurs interférences sur les rôles : un système comptable ou de gestion prévisionnelle du personnel présentant des particularités à l'égard de la GB, un

¹²¹ Le tableau 93 fait apparaître en caractères gras les caractéristiques nous ayant amenée à sélectionner les dispositifs.

dispositif de pilotage d'aspects marketing ou commerciaux, la passion pour le métier ou la fierté de la marque, les relations interpersonnelles informelles. Enfin, quatre autres dispositifs sont aussi susceptibles d'avoir une influence, mais plus marginale : la gestion de projets ou de plans d'action, un dispositif qualité ou de suivi de la satisfaction client, une culture particulière en matière de gestion, le benchmarking interne.

Tableau 93 : Dispositifs les plus influents sur niveau de centralité de la GB pour le contrôle par le niveau N+1

Dispositifs	Fréquence en % de 26 entités	Aussi ou + important que GB en % mentions	Articulation avec la G B	
			Production de données	Interférence sur les rôles
PMT (englobant ou pas la stratégie), précédant le budget ou fait simultanément (plan-budget)	20 77%	45%	Orienté GB si processus séquentiel (11/20), années au-delà de N+1 assez souvent orientées par année N+1 si plan-budget (9/ 20)	néant
Plan stratégique ou réflexion stratégique-MKG distincts du PMT ou du plan-budget	12 (+1) 46%	30,8%	orienté	(concurrence rare)
TdB avec INM, BSC (pouvant inclure les aspects commerciaux)	9 34,6%	55,5%	Intégré au moins partiellement à GB pour moitié des cas, orienté par GB pour autre moitié	Renforcement (sur MS) dans 4 cas (dont 2 BSC) sur 9 et concurrence (2/9)
Prévision et/ou suivi statistique des ventes (en valeur et/ou en volume)	8(+1) 30,8%	44,4%	Orienté (6/9), mais 2 fois de manière problématique, et est englobée 3/9	Concurrence peu fréquente (2/9), sur MS, voire S
Dispositif RH (entretiens d'évaluation, formation, gestion prévisionnelle RH, objectifs RH spécifiques)	8(+2) 30,8%	0%	Le plus souvent orienté par la GB (7/10)	Renforce la GB, surtout sur MS (7/10) quand orientée, la concurrence rarement (1/10)
Système comptable ou de gestion frais de personnel (signalé que si particularité dans son importance ou son articulation avec la GB)	4 15,4%	75%	Orientée par GB (2/4) et défaut d'articulation (1/ 4)	Concurrence la GB (3/ 4)
Pilotage MKG en cours d'année (réunions, suivi de projets MKG, etc.)	2 7,7%	50%	Indépendance ou en interaction	Concurrence sur MS
Relations interpersonnelles informelles	3 11,5%	33,3%	Indépendance ou oriente la GB ou interaction	Concurrence parfois (1/ 3) sur MS et S
Passion pour le métier, intérêt pour le produit, fierté de la marque	2 7,7%	50%	Indépendance	Concurrence (1/2) sur M
Suivi satisfaction clients et/ou dispositif qualité (ou logistique)	6 23%	16,7%	Souvent indépendance (5/6), parfois interaction (1/ 6)	Peut parfois concurrencer (1/6) ou renforcer (1/ 6)
Dispositif de gestion de projets ou d'actions à mener (autres que MKG)	5 19,2%	40%	Soit indépendance (2/5), soit en interaction (2/5), soit orienté (1/5)	Peut parfois renforcer (1/5)
Benchmarking interne	6 23%	0%	S'appuyant souvent sur GB (4/6), parfois indépendante (2/6)	Parfois concurrence (1/6) ou renforcement (1/6) sur MS
Culture spécifique groupe informelle	4 15,4%	0%	Peut être problématique à l'égard de la GB (2/ 4)	Peut renforcer la GB (2/4) ou en partie (2/ 4)

On notera également que l'interférence des dispositifs avec la GB en matière de rôles s'exprime majoritairement sur la mise sous tension, beaucoup plus rarement sur les rôles stratégiques et sur ceux de motivation douce.

Nous procédons ci-après à une description plus précise de ces treize dispositifs et de leur influence sur le niveau de centralité de la GB, en nous appuyant notamment sur l'annexe 37.

3.1.1. *Un tableau de bord ou un balanced scorecard*

Nous avons également inclus dans ce type de dispositif la prévision et le suivi d'INM, mais non présentés de manière formelle sous forme d'un tableau de bord ou d'un *balanced scorecard*. On dénombre deux *balanced scorecard* sur les huit entités concernées par ce genre de dispositif.

Ce dispositif est celui dont l'influence sur la centralité de la GB est susceptible d'être la plus forte dans la relation avec le groupe, non pas en raison de sa fréquence (il n'est mentionné que dans neuf entités sur vingt-six) mais à la fois de son importance relative et de la fréquence de ses interférences avec la GB sur ses rôles.

En effet, de tous les dispositifs de contrôle autres que la GB, c'est celui qui, dans notre échantillon, a la plus grande importance relative par rapport à la GB dans le contrôle par le groupe : il est plus important que la GB dans deux cas sur huit et aussi important qu'elle dans trois cas sur huit.

En matière de production des données, ce dispositif est, dans six cas sur huit, au moins partiellement intégré à la GB, au sens où les objectifs qui en relèvent sont fixés et leur suivi est réalisé conjointement à la GB. La production des données sur ce dispositif est même dans un cas totalement englobée et assimilée à la production des données budgétaires et à leur utilisation. Dans quatre cas, ce sont plutôt les données monétaires de la GB qui orientent des données, y compris non monétaires, du tableau de bord ou du BSC et dans un cas, c'est l'inverse. Ce genre de dispositif peut parfois renforcer l'importance de la GB (quatre cas sur huit) - notamment parce que la GB l'oriente ou l'englobe- ou au contraire concurrencer la GB (deux cas sur huit), plus spécifiquement dans son rôle de mise sous tension de la part du groupe, quand le groupe attache plus d'importance à la prévision et au respect d'objectifs non monétaires qu'à la GB. Il s'agit donc d'un dispositif qui peut au niveau N+1 influencer fortement la centralité de la GB, que ce soit pour la production de données ou sur ses rôles.

3.1.2. *La prévision et/ou le suivi statistique des ventes*

Toute GB comporte une partie sur les ventes (hormis pour les centres de coûts, mais aucune des entités interrogées n'était dans ce cas), mais nous ne mentionnons ici la prévision et/ou le suivi statistique des ventes de manière distincte de la GB que lorsque les ventes font l'objet d'une prévision, d'un suivi ou, plus largement, d'une attention toute particulière et distincte de celle portée

aux autres données de la GB. C'est surtout le cas dans des entités dont l'activité est principalement commerciale ou de négoce.

Bien que parfois englobé par la GB (trois cas sur neuf) ou orientant sa production de données (six cas), ce dispositif est, après le tableau de bord ou le *balanced scorecard*, celui qui est le plus souvent cité comme aussi ou plus important que la GB (quatre cas sur neuf). Dans ce cas, le groupe accorde une importance toute particulière aux ventes (prévision et suivi) et parfois plus qu'aux autres données monétaires.

Cette attention forte du groupe aux ventes ne concurrence cependant la GB sur ses rôles que dans deux cas sur neuf, lorsque l'important est moins de prévoir et respecter l'intégralité du budget que les ventes (en volume et/ou en valeur).

La prévision des ventes peut aussi parfois dépendre en tout ou partie de cessions internes au groupe. Il arrive dans ce cas qu'elle entrave la GB par un manque de fiabilité (deux cas sur neuf).

3.1.3. Les dispositifs de gestion des ressources humaines

Qu'il s'agisse d'objectifs individuels du dirigeant, de méthode de calcul des rémunérations variables, de dispositif d'évaluation, de formation ou de gestion prévisionnelle des ressources humaines, ce type de dispositif est toujours perçu comme moins important que la GB mais il contribue à renforcer l'importance de la GB quand il est orienté au moins en partie par la GB, c'est-à-dire assez souvent (sept cas sur dix). Dans une entité cependant, le calcul de la rémunération variable des dirigeants dessert la GB.

3.1.4. Un plan moyen terme

Il se présente dans neuf cas sur vingt sous forme d'un plan-budget ; sur ces neuf plans-budgets, la prévision des années allant au-delà de l'année N+1 oriente la prévision budgétaire (c'est-à-dire la prévision de l'année N+1) dans deux cas et, à l'inverse, est extrapolée de la prévision budgétaire dans deux cas ; au global, sur ces neuf plans-budgets, la prévision à l'horizon de plus d'un an n'est aussi importante que la prévision budgétaire que dans deux cas. En revanche, sur les onze cas où le PMT est réalisé préalablement au budget et l'oriente, il est aussi important que le budget dans sept cas. Il s'avère donc qu'une démarche prévisionnelle séquentielle (un PMT suivi d'un budget) donne une importance relative du PMT par rapport au budget plus grande que dans une démarche de plan-budget, où la prévision à l'horizon de plus d'un an est réalisée en même temps que le budget.

Cependant, le PMT n'est jamais présenté comme plus important que la GB ni comme concurrent. En effet, s'il peut orienter dans certains cas la GB sur les axes stratégiques, il n'est vu que comme un préalable donnant une direction mais il est moins à même de jouer les autres rôles joués par la GB

(mise sous tension, rôles financiers, rôles psychologiques). Il s'agit en effet de deux outils perçus comme complémentaires en raison de leurs horizons de temps différents.

3.1.5. Une réflexion stratégique ou marketing à moyen terme

Elle oriente presque systématiquement la GB (dans dix des douze entités concernées). Par ailleurs, elle correspond à un moyen de contrôle par le groupe plus fort que la GB dans un cas et aussi fort que la GB dans trois cas. Dans le cas où cette réflexion stratégique est plus forte que la GB, elle ne fait pas qu'orienter la GB, elle prévaut même sur elle dans la mesure où peu importe que les prévisions budgétaires ne soient pas respectées pourvu que la stratégie globale à moyen terme soit respectée. Dans les trois cas où cette réflexion est aussi importante que la GB, on a le même phénomène, mais atténué : il est certes souhaité que le budget soit respecté, mais il est tout aussi important de respecter l'orientation stratégique globale.

3.1.6. La comptabilité financière ou la gestion des frais de personnel

Elles ne sont mentionnées que les quatre fois où elles interfèrent avec la GB et, en l'occurrence, de manière problématique : dans trois cas, le groupe attache autant ou plus d'importance aux données fournies par la comptabilité financière ou au montant des frais de personnel qu'aux prévisions budgétaires et leur respect et concurrencent la GB sur ses rôles, principalement celui de mise sous tension ; dans un autre cas, la réconciliation des données comptables avec les données budgétaires est problématique. Notons cependant que dans deux cas, la gestion des frais de personnel découle des objectifs budgétaires.

3.1.7. Le pilotage en cours d'année d'aspects marketing ou commerciaux

Il est mentionné dans deux entités. Dans l'une, il s'agit d'une gestion continue de projets marketing émergents, déterminante pour la GB et la concurrençant partiellement à ce titre pour la mise sous tension, mais restant moins importante au global que la GB car ne couvrant pas toute l'activité de l'entité. Dans l'autre entité, les aspects marketing constituant le cœur de l'entreprise, la réflexion et la gestion de projets marketing concurrencent fortement la GB sur la mise sous tension, au point d'être plus importante qu'elle.

3.1.8. La passion pour le métier ou le produit, la fierté de la marque

Elles sont mentionnées dans deux entités appartenant à des groupes à forte image de marque. Elles constituent un fort levier de motivation pour tout le personnel de l'entité et même plus fort que la GB dans l'une des deux entités.

3.1.9. Les relations interpersonnelles informelles avec le groupe

De fortes relations informelles entre la direction de l'entité et le groupe sont mentionnées dans trois entités (deux de grosse taille et une de très petite taille). Dans deux d'entre elles, il n'y a pas de PMT ni même de cadrage formel du budget et les relations informelles s'y substituent pour communiquer les attentes et souhaits du groupe au point, pour l'une de ces entités, d'être aussi importantes que la GB et de la concurrencer sur ses rôles stratégiques et de mise sous tension.

3.1.10. La gestion par le groupe de projets ou de plans d'action

La gestion par le groupe de projets ou de plans d'action impliquant les entités est mentionnée dans cinq entretiens, dont deux où elle est perçue comme aussi importante que la GB. Dans l'une de ces deux entités, les plans d'action découlent de KPI's (*Key Performance Indicators*) arrêtés par le groupe et qui interfèrent avec la GB, dans ses deux phases de prévision et de suivi. Dans l'autre de ces deux entités, les plans d'action arrêtés avec le groupe, qui font bien l'objet d'une prévision et d'un suivi distinct de la GB, déclinent principalement une démarche de réduction des coûts et donnent à ce titre un poids encore plus grand à la GB. Dans les trois autres entités où le groupe gère des projets et plans d'action mais qui sont perçus comme moins importants que la GB, soit ceux-ci n'ont pas de lien formel fort avec la GB, soit ils l'orientent mais de manière ponctuelle ou partielle.

3.1.11. Un dispositif de suivi et de gestion de la satisfaction client ou de la qualité

Mentionné comme dispositif de contrôle de la part du groupe dans six entretiens, il est considéré comme moins important que la GB à l'exception d'un cas. Dans le cas où ce dispositif est aussi important que la GB, il est aussi perçu comme concurrent de la GB au sens où la recherche de la qualité et de la satisfaction du client peut aller à l'encontre du respect des objectifs budgétaires. Dans les cinq autres cas, où le dispositif qualité est moins important que la GB, il est perçu le plus souvent comme indépendant d'elle, et dans une entité en interaction avec elle (au sens où les objectifs de qualité sont réalisés conjointement aux objectifs budgétaires et que les deux types d'objectifs s'influencent mutuellement) ; dans le cas où il est en interaction avec la GB, il s'agit en fait d'une démarche « six sigma » qui vient parfois renforcer la GB car elle peut être mobilisée par les responsables budgétaires pour faciliter l'atteinte des objectifs budgétaires.

3.1.12. La culture du groupe à l'égard de la gestion

Nous ne la mentionnons que lorsqu'elle n'est pas évoquée au titre d'aspects déjà pris en compte dans ce tableau (une culture client, ou une culture orale et informelle ou une culture métier, etc....) et qu'elle présente des spécificités dans ses répercussions à l'égard de la GB. Ainsi, quatre entités ont mentionné une culture particulière du groupe à l'égard de la GB: deux soulignent une forte culture

financière, qui renforce l'importance de la GB. Deux autres mentionnent l'importance culturelle accordée à la GB, mais de manière ambivalente : une entité souligne une forte culture industrielle qui sert la GB en ce qu'elle incite à la maîtrise des coûts mais qui lui nuit aussi par un défaut de culture marketing entraînant un manque de fiabilité des prévisions de vente. Une autre entité, appartenant à une entreprise publique, mentionne une culture administrative du budget dans laquelle l'essentiel est de respecter le budget, sans s'interroger sur la pertinence de ce qu'il en est fait.

3.1.13. Le benchmarking interne au groupe

Dans six entités, le groupe compare les performances avec celles d'entités sœurs mais cela représente un dispositif de contrôle moins fort que la GB. Dans deux entités, le *benchmarking* interne pratiqué par le groupe est relativement indépendant de la GB car il porte principalement sur des aspects qualitatifs non pris en compte par la GB ; pour l'une des deux entités, le *benchmarking* sur des aspects non budgétaires constitue d'ailleurs un levier fort de mise sous tension, concurrent de la GB. A l'inverse, dans quatre entités, le *benchmarking* s'appuie notamment ou exclusivement sur les données budgétaires, ce qui peut parfois renforcer l'importance de la GB mais aussi parfois entraver la transparence entre les entités et le groupe.

3.2. Dispositifs internes à des subdivisions et les plus influents à l'égard de la GB

De manière symétrique à notre analyse sur les dispositifs de contrôle dans la relation avec le groupe nous étudions désormais l'influence des dispositifs de contrôle internes aux seules subdivisions de groupe (soit vingt-quatre entités) sur le niveau de centralité de la GB pratiquée en interne, en appliquant les mêmes critères de sélection que précédemment.

L'application des deux critères de sélection amène à écarter cinq des dix-huit dispositifs listés précédemment : un PMT ou plan-budget (pourtant mentionné dans seize entités mais jugé aussi important que la GB dans seulement trois d'entre elles), les procédures opérationnelles ou l'audit interne, la communication institutionnelle de l'entité à destination des salariés, le *benchmarking* externe, le *benchmarking* interne. Restent donc treize dispositifs, dont les caractéristiques à l'égard de la GB sont récapitulées dans le tableau 94 ci-après.

Tableau 94 : Dispositifs les plus influents sur le niveau de centralité de la GB pour le contrôle interne aux subdivisions

Dispositifs	Fréquence en % de 24 entités	Aussi ou plus important que GB en % des mentions	Articulation avec la G B	
			Production de données	Interférence sur les rôles
Relations interpersonnelles informelles	13 54,2%	76,9%	Toujours indépendance	Souvent concurrence (11/13), sur un ou plusieurs rôles
Réunions formelles opérationnelles régulières où GB pas sujet exclusif ou principal	14 (+11) 58,3%	60%	Souvent orientées en partie par GB (17/25), parfois indépendantes de GB (8 /25)	Souvent concurrence (14/25) sur un ou plusieurs rôles
TdB avec INM, BSC (pouvant inclure aspects commerciaux)	21 (+4) 87,5%	40%	Souvent englobé (12 cas dont 4 partiels) ou orienté (11 cas) par GB	Renforcement (9 cas) et concurrence (6 cas dont 2 partiels)
Prévision et/ou suivi statistique des ventes (en valeur et/ou en volume)	16 66,7%	34,4%	Le plus souvent soit englobé (6 cas), soit orienté (6 cas) par GB, parfois en interaction (2 cas) ou orientant (2 cas)	Interférence pour 10/16 : 5 concurrence, 5 renforcement, toujours sur MS + parfois sur autres rôles
Passion pour le métier, intérêt pour le produit, fierté de la marque	8 33,3%	62,5%	Toujours indépendance, mais posant problème de cohérence dans 4 cas / 8	Toujours concurrence sur motivation
Plan stratégique ou réflexion stratégique ou MKG distincts du PMT ou du plan-budget	9 (+1) 37,5%	50%	Orienté majoritairement la GB	Concurrence (4 cas sur 10) sur S et parfois MS
Dispositif RH (entretiens d'évaluation, formation, gestion prévisionnelle RH, objectifs RH spécifiques)	21 (+5) 87,5%	16,7%	Souvent lien avec GB (orienté pour 17 dont 1 partiel, ou englobé pour 4 dont 3 partiel ou en interaction pour 1) ; parfois indépendant (7 dont 1 partiel)	Souvent renforcement (12/26), parfois concurrence (4 /26)
Suivi satisfaction clients et/ou dispositif qualité (ou logistique)	13 (+1) 54,7%	14,2%	Le plus souvent indépendant de la GB (11cas sur 14)	Peut concurrencer (5/14, dont 1 partiel), sur MS
Conditions de travail, salaires, style de management, sécurité de l'emploi	7 29,2%	42,9%		Concurrence systématique sur M, parfois sur MS
Dispositif de gestion de projets ou d'actions à mener (autres que MKG)	6 25%	50%	Toujours en interaction	Concurrence (4/6), sur MS et parfois aussi sur autres rôles
Système comptable ou de gestion des frais de personnel (que si particularité dans importance ou articulation /GB)	4 (+1) 16,7%	40%	Souvent indépendance (4 cas sur 5), orienté par GB (1 cas).	Parfois en concurrence (1/5) ou en renforcement (1/5)
Pilotage MKG en cours d'année (réunions, suivi de projets MKG, etc.)	4 16,7%	50%	Indépendance ou orienté par GB	Peut parfois concurrencer (1 + 1 partiel sur 6) sur MS
Culture spécifique entité ou groupe	4 16,7%	Pas spécifié	Souvent indépendance	Concurrence : 1 cas + 3 partiellement

Huit dispositifs assez à très fréquents (dans plus de 30% des entités) sont susceptibles d'influencer la GB au titre de leur importance relative et/ou de leur interférence avec la GB sur ses rôles : les relations interpersonnelles informelles, les réunions formelles opérationnelles dont la GB n'est pas le sujet exclusif, un tableau de bord ou *balanced scorecard*, la prévision et/ou le suivi des ventes, la passion pour le métier ou l'intérêt pour le produit ou la fierté de la marque, une réflexion stratégique

ou marketing distincte du PMT, un dispositif de gestion des ressources humaines, un dispositif qualité ou de suivi de la satisfaction client.

Trois dispositifs peu fréquents peuvent cependant influencer de manière assez forte le niveau de centralité de la GB quand ils sont mentionnés, à la fois en termes d'importance relative et d'interférences sur les rôles : les conditions de travail ou salaires ou le style de management, un dispositif de gestion de projets ou d'actions à mener non marketing, un système comptable ou de gestion prévisionnelle des salaires présentant une particularité à l'égard de la GB.

Deux dispositifs peu fréquents sont d'influence plus marginale car ils ne satisfont qu'à un seul des deux critères de sélection : un pilotage en cours d'année d'aspects marketing et une culture présentant une particularité à l'égard de la GB.

Nous précisons ci-après pour chacun des treize dispositifs sélectionnés leurs caractéristiques à l'égard de la GB.

3.2.1. Les relations interpersonnelles informelles

Tout d'abord, soulignons que les relations informelles doivent leur quatrième rang dans le classement pondéré pas tant au nombre de fois où elles sont mentionnées (dans treize entités) qu'à l'importance qu'elles revêtent comme dispositif de contrôle lorsqu'elles le sont : on dénombre sept entités où elles sont plus importantes que la GB et trois où elles sont aussi importantes, principalement au titre de la mise sous tension et de la motivation douce. A ces dix entités où la communication informelle constitue un dispositif de contrôle perçu comme globalement plus important que la GB, ajoutons deux entités où, bien que la GB soit plus importante, les relations interpersonnelles la concurrencent en matière de motivation douce ou de communication des orientations stratégiques. Dans toutes ces entités, nos interlocuteurs rattachent l'importance de la communication informelle à un style de management ou à une culture orale. Par ailleurs, l'examen de la taille des entités concernées montre que le constat n'est pas lié à la taille.

3.2.2. Les réunions formelles régulières opérationnelles

Ces réunions, dont la GB n'est pas le sujet exclusif ou principal, correspondent selon les cas à des réunions du Codir ou du Comex, parfois élargies à d'autres personnes que leurs membres, ou à des revues systématiques de performance. A l'instar des relations interpersonnelles informelles, ce dispositif ne fait pas partie des plus fréquemment mentionnés, mais lorsqu'il l'est, il constitue assez souvent un dispositif parmi les plus importants (autant ou plus que la GB) et est même généralement mentionné au titre de plusieurs réunions différentes (vingt-cinq réunions mentionnées pour quatorze entités). Pour dix-sept de ces vingt-cinq réunions, le suivi budgétaire fait partie de l'ordre du jour sans

en être le sujet exclusif. Pour autant, pour douze entités sur quatorze, ces réunions jouent un rôle aussi ou plus important que la GB dans le contrôle de l'entité, au moins pour certains de ses rôles potentiels, notamment celui de mise sous tension et parfois celui d'orientation stratégique et/ou de motivation et ce, en raison de la diversité des sujets traités et du caractère oral motivant.

3.2.3. *Les tableaux de bord et balanced scorecards*

Mentionné dans vingt-et-une subdivisions sur vingt-quatre, dont trois fois au titre de *balanced scorecard* et parfois au titre de plusieurs tableaux de bord différents, ce dispositif est dans presque la moitié des cas aussi ou plus important que la GB. La raison de cette importance élevée tient à la proximité de ce genre d'outil avec les données opérationnelles, parfois plus parlantes et plus utiles que la GB pour les responsables budgétaires. Ainsi, parfois plus regardés que les données budgétaires, les tableaux de bord peuvent concurrencer la GB, plus particulièrement en ce qui concerne le rôle de mise sous tension. Mais à l'inverse, l'importance des tableaux de bord est fréquemment entravée par la portée souvent locale ou partielle de l'outil (tableaux de bord spécifiques à une fonction de l'entité) ; comparativement, la GB présente comme avantage d'être un dispositif commun à toutes les fonctions de l'entité et de permettre, grâce à ses données monétaires, de faire une synthèse pour l'entité dans la globalité. Par ailleurs, en termes de production des données, les tableaux de bord ou *balanced scorecards* sont rarement totalement déconnectés de la gestion budgétaire et, quand ils le sont, c'est plutôt perçu comme problématique : la plupart des tableaux de bord contiennent en effet au moins quelques données monétaires, dont il est préférable qu'elles soient cohérentes avec les données budgétaires pour ne pas générer de confusion. Cette articulation entre les deux outils peut se traduire de plusieurs manières :

- Elle est totale lorsque la production d'INM (en termes d'objectifs puis de données sur les réalisations) est intégrée au processus budgétaire lui-même ; dans ce cas, l'intégration des deux outils tend à renforcer l'importance de la GB, qui couvre données monétaires et non monétaires, négociées et établies puis suivies simultanément. Dans ce cas, c'est d'ailleurs le contrôle de gestion qui gère la production des tableaux de bord.
- Dans d'autres cas, les tableaux de bord, généralement établis dans un second temps et pas forcément par le contrôle de gestion, sont orientés par la GB sans se confondre avec elle : les données monétaires figurant dans les tableaux de bord sont reprises de la GB et, parfois, les niveaux cibles de quelques INM (productivité, taux de rebuts, rotation des stocks, taux de renouvellement de contrats commerciaux, etc.) découlent d'objectifs monétaires établis à l'occasion du budget. Soulignons que le fait que l'élaboration des tableaux de bord soit orientée par la gestion budgétaire ne se traduit pas toujours par une importance relative en faveur de la GB.

- Enfin, il arrive dans quelques cas qu'il y ait interaction entre les deux outils, bien que considérés comme distincts : certains INM du tableau de bord orientent des objectifs budgétaires et réciproquement ; dans ces derniers cas, moins fréquents dans notre échantillon, les objectifs monétaires ne sont pas systématiquement considérés comme prioritaires, ceux portant sur des INM pouvant même prévaloir sur les objectifs budgétaires ou présider à leur fixation.

Notons que nous n'avons trouvé dans notre échantillon aucun cas où un tableau de bord précédait et orientait les prévisions budgétaires, alors que ce cas de figure est en principe parfaitement possible, notamment avec un *balanced scorecard*.

3.2.4. La prévision et/ou le suivi statistique des ventes

Les ventes font l'objet d'un dispositif spécifique de prévision et/ou de suivi dans seize subdivisions. Ce dispositif se distingue de la GB en ce qu'il donne lieu à des prévisions plus fines, parfois sur un horizon différent, ou à un suivi particulier, à travers un document ou une réunion spécifique. Par ailleurs, il n'est pas toujours géré par le contrôle de gestion, mais par les services commerciaux ou marketing. A l'instar des tableaux de bord ou INM, ce dispositif est cependant très rarement totalement déconnecté de la GB pour la production de données et, quand il l'est, c'est de manière problématique. L'articulation de ce dispositif avec la GB peut ainsi prendre quatre formes :

- il peut être englobé dans la gestion budgétaire (prévision et suivi réalisés en même temps que le budget), mais faire l'objet d'une déclinaison plus fine par le service commercial ou marketing ;
- il est parfois orienté par la GB : les objectifs budgétaires précèdent et conditionnent la prévision fine des ventes ;
- à l'inverse, il peut aussi orienter la GB : l'essentiel des données budgétaires est conditionné par une prévision fine des ventes réalisée en amont ;
- les deux dispositifs, bien que distincts, sont gérés concomitamment et s'influencent mutuellement.

3.2.5. La passion pour le produit, l'intérêt pour le métier ou la fierté de la marque

Ce type de facteur n'est mentionné que dans huit subdivisions mais, quand il l'est, il revêt fréquemment une grande importance : plus grande que la GB dans quatre des huit entités concernées et équivalente dans une entité. L'importance de ce facteur tient à son caractère mobilisateur par essence. Dans les quatre entités où il revêt une plus grande importance que la GB, il peut même aller à l'encontre de la GB, dans le sens où il peut amener à ne pas faire grand cas du respect des objectifs budgétaires.

3.2.6. *Un plan stratégique ou marketing*

Ce dispositif peut selon les cas correspondre à de grandes orientations stratégiques peu déclinées et peu quantifiées ou à un ensemble de plans d'action-projets ou encore à des orientations marketing ou commerciales, le point commun à tous ces dispositifs étant leur horizon à plus d'un an ainsi que leur caractère distinct d'un PMT ou plan-budget lorsqu'il existe, plus formel, plus exhaustif et parfois plus quantifié. Mentionné dans neuf subdivisions, ce type de dispositif oriente presque systématiquement la GB et quand ce n'est pas le cas, cela est jugé problématique. Pour autant, cette hiérarchie dans la production des données ne préjuge pas de l'importance des dispositifs : dans la moitié des cas, le plan stratégique ou marketing est jugé moins important que la GB. Quand il est aussi ou plus important, cela peut s'exprimer de deux manières : s'il correspond à un ensemble ou catalogue de plans d'action ou de projets, il donne généralement lieu à un suivi particulier poussé et oriente parfois les objectifs individuels ; s'il s'agit d'un plan stratégique ou marketing, son importance vient du fait que, soit le respect des orientations à MT est prioritaire sur le respect du budget, soit le lien entre le plan et le budget est total et, par conséquent, respecter le budget revient à respecter le plan.

3.2.7. *Les dispositifs de gestion des ressources humaines*

Ils sont mentionnés dans vingt-et-une subdivisions, parfois (dans quatre subdivisions) au titre de plusieurs dispositifs, mais très majoritairement des systèmes d'objectifs individuels et de primes et, beaucoup moins souvent, de la formation, de la gestion prévisionnelle des emplois (types de contrats, mobilité, etc.) ou d'évaluation de la satisfaction des salariés. Les objectifs individuels et les primes sont fréquemment liés au moins en partie aux objectifs budgétaires. Comme on pouvait s'y attendre, ce cas de figure, correspondant à vingt-et-une des vingt-cinq mentions, tend à renforcer l'importance de la GB en termes de mise sous tension. Quant aux quatre dispositifs considérés comme aussi ou plus importants que la GB, il s'agit des suivants : des évaluations individuelles mensuelles par le responsable hiérarchique dans une entité où le budget n'est pas décliné en interne et où le budget global de l'entité ne constitue une base de calcul des primes que pour les membres du Codir, des objectifs individuels découlant autant d'un catalogue de plans d'action que de la GB et, pour deux entités (dont l'une où le budget global n'est pas décliné en interne), des objectifs individuels portant en grande partie sur des INM.

3.2.8. *Le suivi de la satisfaction clients ou un dispositif qualité, logistique, production*

Mentionné par treize subdivisions, ce type de dispositif est majoritairement perçu comme moins important que la GB (dans onze subdivisions). Il peut cependant parfois concurrencer la GB (dans cinq entités), principalement sur son rôle de mise sous tension, plus particulièrement dans des entités à activité commerciale où la culture client est très forte. La production de données pour ce type de

dispositif est le plus souvent indépendante de la GB ; elle est cependant englobée dans la gestion budgétaire pour une entité et en interaction avec elle dans une autre entité utilisant une démarche « 6 Sigma ».

29 : « Il y a un autre processus dans le groupe, qui est très formalisé ; c'est ce qu'on appelle la STC : satisfaction totale du client. Il y a un outil-guide, un référentiel qualité, des debriefings dans les agences. Et puis, voyez, la STC est sur nos cartes de visite ; il y a ISO 9001, mais il y a aussi le petit logo STC. C'est vraiment quelque chose d'important. [...] Les exploitants, dans le suivi budgétaire, ils vont juste regarder la marge. »

3.2.9. Les conditions de travail, les salaires, le style de management

Mentionné dans sept subdivisions, ce type de facteurs concurrence la GB en termes de motivation douce et parfois même de mise sous tension. Ainsi, dans trois entités, il a des effets sur la performance aussi ou plus importants que la GB.

11 : « *Sur quoi repose la motivation des troupes ?*

[...] et puis, la personnalité du dirigeant aussi. C'est très dur, mais on rigole beaucoup dans cette société. Très bonne ambiance, et très démocratique. Vous pouvez ne pas être d'accord avec lui, il adore ça. On vient habillé comme on veut, aux horaires qu'on veut. Il y a une grosse tolérance à tous points de vue. A côté de cela, on est très mal payés, l'horreur, mais bon, voilà... C'est l'environnement de travail qui est motivant. »

15 : « On est une grande maison, certes, mais je dirais qu'elle est un peu familiale, où tout le monde se connaît un peu. [...] En plus, globalement, c'est une boîte qui paye bien : il faut le dire, parce que ça compte, quand même ! »

18 : « On privilégie quand même l'investissement sur les gens. L'idée, c'est d'avoir un turn over limité et de faire des choses avec les gens dans la durée. Ce n'est pas ça qui vous rend heureux d'arriver au travail le matin, mais ça contribue quand même à la motivation. »

3.2.10. Le pilotage de projets autres que purement marketing

Mentionné dans seulement six entités, il est cependant aussi ou plus important que la GB dans trois d'entre elles. Dans l'une de ces trois entités, les projets, pluriannuels, correspondent en fait au cœur de l'activité de l'entité, constituent ses « produits » et concernent la quasi-totalité des départements ; leur gestion précède la GB, qui ne fait qu'en récapituler les conséquences financières par département. Dans une autre, les projets et plans d'action découlent d'orientations stratégiques venant du groupe et sont suivis de manière précise par un dispositif distinct de la GB, qui, là aussi, ne fait qu'en récapituler les conséquences financières. Dans une autre enfin, les projets sont très opérationnels, de portée limitée dans le temps et circonscrite à un service en particulier ; si leur gestion est cependant plus importante que la GB, c'est plus par défaut, parce que la GB est très peu déclinée en interne et ne constitue pas un levier réel d'orientation des actions.

3.2.11. Le système comptable ou de gestion des frais de personnel ou encore de la production

Ce type de dispositif est mentionné dans quatre subdivisions pour les particularités qu'il présente à l'égard de la GB. Dans une subdivision, il s'agit de la comptabilité analytique (par produit) qu'il est difficile de réconcilier avec le suivi budgétaire en raison de systèmes informatiques différents. Dans

une autre, il correspond au système de gestion des effectifs dont la « rigidité » rend difficile le recouplement avec la GB sur l'évolution des frais de personnel. Dans une troisième, l'évolution de la rentabilité (connue grâce à la comptabilité financière) par rapport à l'année précédente est plus importante que le respect du budget en termes d'appréciation de la performance. Par ailleurs, la production des données budgétaires est handicapée par l'absence d'informatisation de la saisie des données de production. Dans une quatrième subdivision, les comptes sociaux et le bilan social (reliés partiellement au budget) sont mentionnés pour l'importance que le dirigeant d'entité y attache et parce qu'ils constituent une base importante de communication avec les partenaires sociaux.

3.2.12. Le pilotage de projets marketing en cours d'année

Mentionné dans quatre subdivisions, il se traduit le plus souvent par des réunions centrées sur la sélection et/ou le pilotage de projets et actions spécifiquement marketing ou commerciaux. Ce dispositif est parfois en lien avec la GB, les projets ou plans d'action marketing pouvant être orientés par elle. Il peut par ailleurs concurrencer la GB dans son rôle de mise sous tension, au point de devenir aussi ou plus important qu'elle dans deux entités fortement orientées sur l'activité commerciale.

3.2.13. Une culture particulière à l'égard de la GB

Une culture spécifique de gestion est mentionnée dans quatre subdivisions mais, pour trois d'entre elles, il s'agit de la culture du groupe dans son ensemble, qui influence la subdivision non seulement dans ses relations avec le groupe mais aussi en interne. Une subdivision a une culture très financière renforçant la place de la GB et trois divisions ont une culture ambivalente à l'égard de la GB : deux où une culture industrielle et de recherche de productivité est favorable à la GB mais où la faiblesse de l'orientation commerciale nuit à la prévision des ventes dans le cadre de la GB, et une subdivision où le respect du budget est certes culturellement très important, mais dans une logique administrative et peu de recherche de performance.

3.3. Dispositifs internes à des entités de niveau siège et les plus influents à l'égard de la centralité de la GB

Sont concernées six entités, pour lesquelles l'application des deux critères de sélection amène à écarter six des dix-sept dispositifs listés précédemment : une réflexion stratégique ou marketing distincte d'un PMT (pourtant mentionnée dans cinq des six entités), un dispositif de gestion de projets non marketing, les procédures opérationnelles ou l'audit interne, une communication institutionnelle à destination des salariés, le *benchmarking* interne, le système comptable ou de gestion des frais de personnel.

Restent donc onze dispositifs, dont les caractéristiques à l'égard de la GB sont récapitulées dans le tableau 95 ci-dessous.

Tableau 95 : Dispositifs les plus influents sur le niveau de centralité de la GB pour le contrôle interne à des entités de niveau siège

Dispositifs	Fréquence en % des 6 entités	Aussi ou plus important que GB en % des mentions	Articulation avec la G B	
			Production de données	Interférence sur les rôles
Réunions formelles opérationnelles régulières dont GB pas sujet exclusif	5 (+2) 83,3%	71,4%	Englobée par GB (3/7) ou en interaction avec GB (3/7)	Renforcement (3/7), concurrence (2/7), sur MS
TdB avec INM, BSC (pouvant inclure les aspects commerciaux)	5 (+1) 83,3%	50%	Souvent orienté (3/6) ou englobé (2/6) indépendance pour 1/ 6	Concurrence (2/6) et renforcement (2/6), sur MS
Passion pour le métier, intérêt pour le produit, fierté de la marque	4 66,7%	75%	Indépendance dans les 4 cas, mais 2 où absence de lien avec la GB est handicapante pour la GB	Souvent concurrence (3/4), sur M
Relations interpersonnelles informelles	4 66,7%	75%	Indépendance	Concurrence (3/4) sur MS
Dispositif RH (entretiens d'évaluation, formation, gestion prévisionnelle RH, objectifs RH spécifiques)	6 (+2) 100%	25%	Souvent orienté (4/8) ou englobé (2 cas partiels) par GB ; indépendance dans 2 cas	Renforcement (3 / 8) et concurrence (2/ 8) sur MS
PMT ou plan-budget	4 66,7%	50%	Orienté souvent la GB (3/4) ; 1 cas où intégré (plan-budget)	néant
Suivi satisfaction clients et/ou dispositif qualité (ou logistique)	4 66,7%	25%	Le plus souvent indépendant (3/4) ; intégré sur 1 cas	Peut concurrencer (1/4) ou renforcer (1 /4)
Conditions de travail, salaires, style de management, sécurité de l'emploi	3 50%	0	Indépendance	Concurrence souvent (3/4), sur M
Pilotage MKG en cours d'année (réunions, suivi de projets MKG, etc.)	2 33,3%	50%	Orienté (1/2), interactif partiel et problématique (1/2)	Concurrence (2/2), sur S (1) et sur MS + M (1)
Prévision et/ou suivi statistique des ventes (en valeur et/ou en volume)	2 33,3%	50%	Intégré	Concurrence (1/2), renforcement (1/2), sur MS
Benchmarking externe	2 33,3%	0	Indépendance	Concurrence (1/2), sur S et MS

Remarquons que les onze dispositifs sélectionnés ont une fréquence d'utilisation supérieure à 30%, mais le faible nombre d'entités de niveau siège dans notre échantillon rend la notion de fréquence peu significative. De ce fait, contrairement à ce que nous avons fait pour les dispositifs dans la relation avec le groupe et pour les dispositifs internes à des subdivisions, nous distinguerons seulement deux catégories et nous les déterminerons sur des seuils de fréquence plus élevés, pour éviter qu'il eut suffi qu'une ou deux mentions soient différentes ou qu'une ou deux entreprises aient été ajoutées à notre échantillon pour modifier notre classement. Pour établir les deux catégories, nous considérons par conséquent les trois critères suivants :

- fréquence d'utilisation du dispositif supérieure à 50%

- importance relative du dispositif égale ou plus grande que celle de la GB dans plus de 50% des mentions
- interférences avec la GB (concurrence et renforcement cumulés) supérieures à 50% des mentions.

Les deux catégories sont déterminées sur les bases suivantes :

- les dispositifs ayant l'influence la plus forte sur le niveau de centralité de la GB sont ceux qui satisfont à au moins deux des trois critères ci-dessus ;
- les dispositifs dont l'influence potentielle sur le niveau de centralité de la GB est moindre sont ceux qui ne satisfont qu'à un seul des trois critères ci-dessus.

La catégorie des dispositifs les plus influents regroupe cinq dispositifs : les réunions régulières formelles, le tableau de bord ou *balanced scorecard*, la passion pour le métier ou l'intérêt pour le produit ou la fierté de la marque, les relations interpersonnelles informelles, un dispositif de gestion des ressources humaines.

La catégorie des dispositifs d'influence moindre regroupe six dispositifs : un PMT ou un plan-budget, un dispositif qualité ou de suivi de la satisfaction clients, les conditions de travail ou les salaires ou le style de management, le pilotage en cours d'année d'actions ou projets marketing, la prévision ou le suivi statistique des ventes, le *benchmarking* externe.

3.3.1. Les réunions formelles régulières

Les réunions formelles dont la GB n'est pas le sujet exclusif ou principal sont mentionnées dans cinq entités, et parfois au titre de plusieurs réunions différentes. Ces réunions, d'une fréquence hebdomadaire ou mensuelle, ont toutes un caractère de gestion opérationnelle et réunissent le plus souvent les membres du comité de direction, parfois élargi à leurs collaborateurs immédiats. Elles ont pour la plupart un lien avec la GB, soit que la GB est un des sujets à l'ordre du jour, soit qu'elle soit en interaction avec la GB (certaines décisions prises dans ces réunions pouvant orienter la GB ou, à l'inverse, la GB pouvant être à la base de certaines discussions ou décisions dans le cadre de ces réunions). Cependant, elles ne peuvent être assimilées à des réunions propres à la gestion budgétaire car elles portent aussi ou exclusivement sur d'autres sujets. Elles sont le plus souvent vues comme aussi importantes que la GB pour la gestion au sens large de l'entreprise et peuvent même parfois la concurrencer sur la mise sous tension et, dans une moindre mesure, sur les rôles stratégiques.

3.3.2. Les tableaux de bord ou ensembles d'INM

Mentionné dans cinq entités, ce type de dispositif peut prendre la forme d'un tableau de bord général de l'entité, ou bien de divers tableaux de bord spécifiques chacun à un département, ou bien de quelques INM. Lorsqu'il s'agit d'INM spécifiques à un département (c'est le cas pour cinq des sept dispositifs mentionnés), ils sont au moins en partie à la base des objectifs individuels. On retrouve par

conséquent les constats réalisés ci-dessus à propos de ces derniers : ils sont soit totalement englobés par la GB, soit en découlent ou sont en interaction avec elle au moins partiellement. Lorsqu'ils sont englobés dans la GB (fixation des niveaux cibles et suivi réalisés dans le cadre de la GB), ils renforcent l'importance de la GB. Lorsqu'ils ne sont que partiellement en lien avec la GB et gérés de manière séparée, ils peuvent être perçus comme plus importants que la GB et la concurrencer sur la mise sous tension.

3.3.3. *L'intérêt pour le produit ou pour le métier, la fierté pour la marque*

Ce type de facteur est mentionné dans quatre subdivisions : l'une souligne la passion pour les produits, une autre, une forte culture de l'exploit au service du client, une autre, une forte culture du métier et une autre, la fierté de la marque. Pour trois de ces entreprises, ce facteur motive autant ou plus que la GB la recherche de performance. Mais, pour deux d'entre elles, la performance recherchée par amour du métier ou du produit peut parfois être contraire à la performance monétaire recherchée par la GB.

3.3.4. *Les relations interpersonnelles informelles*

Quatre entreprises les signalent comme un levier important de performance et, pour trois d'entre elles, aussi important que la GB, principalement en termes de mise sous tension.

3.3.5. *Un dispositif de gestion des ressources humaines*

Ce type de dispositif est mentionné dans les six entités : systématiquement au titre des objectifs individuels et primes et, pour deux entités, également au titre de la formation, mais cette dernière est toujours vue comme un dispositif de contrôle nettement moins important que la GB. Dans les six entités, les objectifs individuels et de primes sont en lien avec la GB, mais peuvent l'être de trois manières différentes :

- ils peuvent être englobés par la GB, c'est-à-dire fixés dans le cadre du processus de budgétisation, qu'ils soient exprimés ou non de manière monétaire ; rappelons cependant que les objectifs budgétaires constituent toujours une part seulement des objectifs individuels et de la base de calcul des éventuelles rémunérations variables.
- ils peuvent reprendre en partie des objectifs budgétaires mais être fixés dans un processus distinct de la GB, relevant plus d'un processus de gestion des ressources humaines que du processus budgétaire.
- ils peuvent porter sur des INM (productivité, etc.), découlant parfois plus ou moins de la GB, mais pas forcément de manière explicite pour les personnes concernées (notamment lorsque

ces personnes ne sont pas responsables d'un budget) et gérés en dehors du processus budgétaire.

En termes de rôle et d'importance, on observe deux cas de figure : soit le lien entre les objectifs individuels et le budget est à la fois explicite et important et, dans ce cas, les objectifs individuels ont tendance à renforcer l'importance de la GB ; soit les objectifs individuels sont faiblement en lien avec la GB ou de manière peu explicite pour les personnes concernées, et ils revêtent alors une importance plus grande que la GB et la concurrencent principalement sur le rôle de mise sous tension. Une entité considère cependant que, bien que le budget constitue un critère explicite et important des objectifs individuels (au moins un tiers), la performance finale dépend également du type de management de chaque manager.

17 : Pour évaluer les performances, la gestion budgétaire oriente les objectifs individuels, mais il peut y avoir des imprévus qui viennent fausser la donne et, alors, dans ce cas ?

Non, mais on a une politique RH qui ne se limite pas à la gestion budgétaire ! Même au niveau des opérateurs, lors de l'entretien annuel, évidemment, on regarde les objectifs quantifiés mais on tient aussi compte du reste : de l'adéquation au poste, de l'adaptation à des imprévus, etc. On n'est quand même pas totalement binaire : sur le calcul de la prime, on est un peu binaire, mais pas sur l'évaluation de performance.

3.3.6. Un PMT ou plan-budget opérationnel

Quatre des six entités réalisent une prévision à plus d'un an et s'en servent en interne (une autre entité ne faisant de PMT qu'à l'intention de ses actionnaires et une autre ne faisant plus de PMT). Pour l'une d'entre elles, il s'agit d'un plan-budget et, pour les trois autres, d'un plan opérationnel précédant le budget et l'orientant. Contrairement à ce qui était mentionné par les entités ne se situant pas au niveau d'un groupe ou d'une entreprise indépendante, l'entité réalisant un plan-budget le considère comme aussi important que le budget, car l'horizon annuel est le plus souvent inadapté à la longueur du cycle des activités et produits du groupe. Une des entités réalisant un PMT distinct du budget souligne cependant que le groupe a par le passé pratiqué le plan-budget mais est revenu à un cycle prévisionnel séquentiel pour éviter que les années 2 et 3 du plan ne soient pas assez volontaristes. Ce même groupe juge également le PMT comme aussi important que le budget, qu'il oriente fortement. Deux entités en revanche le considèrent comme moins important que le budget, l'une parce qu'il est très peu partagé avec les opérationnels, et l'autre, parce qu'il est beaucoup moins finement décliné que le budget dans toute l'organisation.

3.3.7. Un dispositif de gestion de la qualité ou de la satisfaction client

Mentionné par quatre entreprises, ce dispositif est indépendant de la GB pour trois d'entre elles et englobé dans la GB pour l'une d'entre elles. Pour cette dernière, il vient ainsi renforcer l'importance de la GB. A l'inverse, dans une des entreprises où il est indépendant de la GB, il est globalement plus important que la GB, notamment pour la mise sous tension des équipes qui ont une très forte culture

de service au client. Pour les deux autres entreprises où le dispositif qualité est géré de manière indépendante du budget, il reste globalement de moindre importance que la GB.

3.3.8. *Les conditions de travail, salaires et le style de management*

Mentionné dans trois entreprises, ce type de facteur est toujours considéré comme moins important que la GB, mais est cependant un facteur important de motivation douce.

3.3.9. *Un dispositif de pilotage marketing en cours d'année*

Ce dispositif est mentionné dans deux entreprises ; dans l'une, il est censé être en interaction avec la GB (notamment sur le suivi budgétaire et les re-prévisions), mais ne l'est qu'imparfaitement dans la réalité en raison de « gênes très marketing ». Globalement, ce dispositif reste donc moins important que la GB pour l'optimisation de la performance. Dans l'autre entreprise, où les produits sont constamment renouvelés, ce dispositif est central pour toute la vie de la société.

3.3.10. *La prévision et/ou le suivi de statistiques commerciales*

Ce dispositif est mentionné dans les deux mêmes entreprises que pour le dispositif de pilotage marketing. Dans les deux, il est intégré au processus budgétaire mais, dans l'une, les managers y portent plus d'attention qu'au reste du budget alors que dans l'autre, où le budget est finement décliné dans toute l'organisation sous forme d'objectifs monétaires ou non monétaires, il renforce l'importance de cette GB très intégrative.

3.3.11. *Le benchmarking externe*

Ce dispositif est mentionné dans deux entreprises. Dans l'une d'elles, il correspond à des visites de magasins de concurrents et à des analyses du marché réalisées par des organismes externes ; bien que plus important que la GB pour la définition des orientations stratégiques et pour la mise sous tension, il est cependant moins important au global pour l'optimisation de la performance. L'autre entreprise utilise des benchmarks avec l'étranger afin d'alimenter la réflexion stratégique.

4. *Dispositifs pouvant dans certains cas influencer le niveau de centralité de la GB*

Notre recherche ci-avant des dispositifs les plus remarquables quant à leur possibilité d'influencer le niveau de centralité de la GB nous a amenée, sur la base de deux critères de sélection, à écarter certains dispositifs. Pour autant, certains de ces dispositifs présentent dans certains cas des particularités intéressantes à l'égard de la GB. Nous les présentons donc ci-après, en distinguant toujours le niveau d'analyse et, pour le contrôle interne, le type d'entités.

4.1. Dans le cadre du contrôle de l'entité par le groupe ou l'actionnaire

Deux des quatre dispositifs précédemment écartés sont présentés ci-après.

4.1.1. Réunions formelles régulières

Mentionné dans dix entités, parfois au titre de plusieurs réunions différentes, elles sont la plupart du temps en grande partie ou totalement indépendantes de la GB. De même, ces réunions interfèrent peu, que ce soit en bien ou en mal, avec les rôles de la GB. Cependant, dans cinq mentions sur dix, la GB peut être abordée au cours de ces réunions, être influencée par ou être en interaction avec ce qui en ressort. Les réunions formelles régulières avec le groupe apparaissent donc comme un dispositif de contrôle relativement important dans la relation avec le niveau N+1, plutôt neutre à l'égard de la centralité de la GB mais parfois en lien avec elle pour sa production de données.

4.1.2. Les procédures opérationnelles et les démarches d'audit interne

Ce dispositif est dans onze mentions sur douze moins important que la GB en termes de contrôle par le groupe, dans la mesure où ses rôles sont moins larges (il ne porte que sur le contrôle des actions). Il est par ailleurs vu comme indépendant de la GB dans la production de ses données et neutre à l'égard de ses rôles.

4.2. Dans le cadre du contrôle interne aux subdivisions

Nous souhaitons revenir sur les cinq dispositifs précédemment écartés car ils présentent tous, dans au moins une entreprise, une particularité à l'égard de la GB

4.2.1. Un plan moyen terme ou un plan-budget

Ce dispositif est mentionné dans seize subdivisions. Dans six d'entre elles, il s'agit d'un plan-budget, c'est-à-dire que les prévisions pour les années au-delà de la plus proche sont faites en même temps que le budget. Dans ces six entités, le plus important est de respecter le budget, et la réflexion ainsi que la prévision pour les années à plus d'un an sont, soit extrapolées du budget, soit réalisées de manière beaucoup plus superficielle. Dans les dix autres entités, où la réflexion à moyen terme précède le budget, le plan oriente le budget. Pour autant, le PMT n'est jamais plus important que le budget, tout au plus aussi important dans trois entités. Il n'y jamais ni réelle concurrence entre les deux dispositifs ni renforcement de la GB par le PMT. Il s'agit en effet de deux outils perçus comme complémentaires en raison de leurs horizons de temps différents.

4.2.2. La communication institutionnelle vis-à-vis des salariés

Mentionnée dans sept subdivisions, elle se traduit par une simple information ou par l'association des salariés à une réflexion sur les valeurs et/ou grandes orientations de l'entité, par le biais de réunions

des salariés (tous les deux ans ou une à deux fois par an), de charte ou de formation. Il arrive que cette communication porte en partie sur des objectifs budgétaires ou, à l'inverse, qu'elle oriente certains objectifs budgétaires, mais elle est plus souvent indépendante de la GB. Son rôle n'est jamais plus important que la GB.

4.2.3. *Le benchmarking externe ou la veille sur la concurrence*

Ce type de dispositif est mentionné spontanément dans quatre subdivisions. Dans trois d'entre elles, il se traduit par des études sur la part de marché, le positionnement, l'image de marque par rapport à la concurrence. Dans une subdivision, il correspond à l'analyse des pratiques de concurrents (étrangers) pouvant inspirer des orientations à moyen terme, pas seulement dans le domaine du marketing. Ce type de dispositif n'est cependant plus important que la GB pour le contrôle par le groupe que dans une subdivision, pour laquelle l'image de marque constitue « l'indicateur sacro-saint ».

4.2.4. *Les procédures et l'audit interne*

Nous ne mentionnons ce dispositif ici que lorsqu'il correspond à une démarche volontaire de la subdivision, indépendante du groupe. C'est le cas dans quatre subdivisions, qui ne se trouvent pas obligatoirement parmi les plus grosses. Ce dispositif n'a aucune interaction avec la GB et n'est jamais considéré comme plus important que la GB pour l'optimisation des performances. Pour autant, nous constatons que, dans trois des quatre entités ayant mentionné son existence à un titre purement interne, la GB est assez peu déclinée et d'assez faible importance en matière d'orientation des comportements, ce qui peut donner à penser que, dans ces entités, un contrôle des actions (à travers les procédures) se substitue au contrôle des résultats en référence à des objectifs (à travers la GB).

4.2.5. *Le benchmarking interne*

Trois subdivisions le mentionnent au titre de la motivation par la compétition interne, parfois partiellement sur les résultats par rapport au budget. Dans une subdivision dont l'activité est purement commerciale, cette compétition porte principalement sur les volumes de vente et est plus importante que la GB pour la mise sous tension et la motivation des équipes.

4.3. Dans le cadre du contrôle interne à des entités de niveau siège

Trois des six dispositifs précédemment écartés sont présentés ci-après pour une particularité à l'égard de la GB.

4.3.1. *La gestion de projets ou de plans d'action autres que marketing*

Elle est mentionnée dans trois entreprises, dont une où elle est aussi importante que la GB (pourtant déjà très importante). Dans cette entreprise, les projets et les plans d'action constituent la déclinaison

non monétaire de la stratégie, tandis que la GB en assure la déclinaison monétaire ; la gestion de projets et de plans d'action est donc faite concomitamment et en interaction avec la GB. Dans les deux autres entreprises, il s'agit de projets et de plans d'action plus ponctuels et de portée moins stratégique et dont la gestion est globalement moins importante que la GB pour le contrôle de l'organisation. Dans l'une d'elles, il serait cependant souhaitable de mieux articuler la gestion des temps par projets avec la GB.

4.3.2. *Un plan ou une réflexion stratégique ou marketing à moyen terme*

Mentionnée dans cinq des six entreprises, cette démarche précède et oriente le PMT ou le plan-budget ou encore directement le budget (pour une entité n'ayant pas de plan moyen terme) mais est moins importante que la GB pour le contrôle organisationnel dans trois d'entre elles. Pour une autre, la réflexion sur la stratégie marketing se fait à comité très restreint et de manière continue, n'est pas partagée avec les autres responsables, n'est pas formellement connectée au PMT (également non partagé) ni au budget, mais oriente de manière souterraine beaucoup des décisions et projets impulsés par la direction, y compris en cours d'année ; elle fait à ce titre partie des démarches de contrôle les plus importantes. Enfin, dans une autre encore où il n'y a pas de PMT, une réflexion marketing est menée à l'horizon de deux ans, mais elle n'est pas connectée pour l'instant à la GB, ni pour le service marketing ni pour le service commercial ; elle vise juste à ouvrir des perspectives.

4.3.3. *Un système comptable problématique à l'égard de la GB*

Trois entreprises mentionnent une difficulté d'articulation entre la comptabilité et la GB. Dans l'une, des erreurs d'imputation comptable entachent parfois la crédibilité de la GB. Une autre rencontre des difficultés à réconcilier la comptabilité de gestion, qui découle de la GB, avec la comptabilité financière. Dans une troisième, la comptabilité analytique qui alimente en partie la GB n'est pas harmonisée entre toutes les filiales, ce qui introduit un risque d'iniquité dans l'appréciation des performances.

Conclusion de la section 2

Dans cette section, nous avons tout d'abord présenté notre grille d'analyse des relations possibles de la GB avec d'autres dispositifs. Nous avons distingué les relations en termes de concurrence ou de renforcement, que nous regroupons sous le terme d'interférences, et les relations liées à la production de données ou de messages, que nous regroupons sous le terme d'articulation. Pour ces dernières, nous distinguons cinq cas de figure : l'indépendance, le défaut d'articulation, le système intégré, le système hiérarchisé et le système interactif.

Puis nous avons réalisé un descriptif des dix-sept dispositifs de contrôle mentionnés dans nos entretiens, en les distinguant par niveau d'analyse et par type d'entités. Cette description a été réalisée en deux temps. Dans un premier temps, nous avons évalué l'importance de chaque dispositif pour le contrôle organisationnel sur la base de son occurrence pondérée par son importance par rapport à la GB. Cette analyse offre donc une photographie de l'importance relative « moyenne » de chaque dispositif par rapport à la GB. On peut supposer que cette importance relative moyenne constitue aussi une indication sur leur importance moyenne pour le contrôle organisationnel. De plus, cette analyse montre que les dispositifs fréquemment plus ou aussi importants que la GB diffèrent selon le niveau d'analyse : les dispositifs importants de contrôle tendent à être plus formels dans la relation au niveau N+1 et, à l'inverse, plus informels et/ou oraux en interne aux subdivisions.

Dans un deuxième temps, nous avons caractérisé les différents dispositifs de contrôle à l'égard de leur influence sur le niveau de centralité de la GB, en mentionnant, en plus de leur fréquence et de leur importance relative, leur fréquence d'interférence (concurrence ou renforcement) et, le cas échéant, la nature de leur articulation avec la GB. Nous avons écarté de cette analyse les dispositifs dont l'influence sur le niveau de centralité de la GB est faible. Cette sélection a été réalisée sur la base de deux critères : les dispositifs présentant dans plus d'un tiers de leur occurrence une importance au moins égale à celle de la GB ainsi que ceux entrant en interférence avec la GB dans plus de 30% de leur occurrence. La caractérisation de ces dispositifs a été réalisée en distinguant le niveau d'analyse et le type d'entités, selon lesquels les dispositifs répondant aux deux critères de sélection diffèrent.

Pour l'analyse dans la relation au niveau N+1 et en interne à des subdivisions, nous avons identifié trois catégories de dispositifs :

- les dispositifs les plus fréquemment influents à l'égard de la GB, au regard de leur occurrence et de leur importance relative et/ou de leur interférence avec la GB ;
- les dispositifs peu mentionnés mais influents quand ils le sont, au regard de leur importance relative et de leur interférence avec la GB ;
- les dispositifs peu fréquents et assez peu influents car ne satisfaisant qu'à un seul des deux critères (fréquence d'interférence ou d'importance relative).

Pour les entités de niveau siège, compte-tenu de leur faible nombre, nous avons adapté nos critères d'interférence et d'importance relative (en les passant tous les deux à 50% des occurrences) et n'avons de ce fait distingué que deux catégories.

Pour chaque dispositif sélectionné, nous avons procédé à une description de ses caractéristiques en termes de nature, d'occurrence, d'importance relative, d'interférence avec la GB et d'articulation avec elle et ce, en distinguant le cas échéant le niveau d'analyse et le type d'entités. Nous avons également

décrit quelques dispositifs écartés de la précédente analyse mais présentant cependant dans certaines entités une particularité à l'égard de la GB.

A l'issue de cette section, nous disposons donc désormais d'une description précise de tous les dispositifs pouvant influencer la centralité de la GB, ne serait-ce qu'à un seul titre (importance relative, interférence, articulation) ou pour un seul niveau d'analyse ou un seul type d'entités.

Section 3. Synthèse de l'analyse d'influence des dispositifs sur la centralité de la GB

A partir du classement des dispositifs de contrôle réalisé en section 2 en deux ou trois catégories d'influence, nous dégageons ici les dispositifs les plus influents sur la centralité de la GB tous types d'entités et de sources de contrôle confondus et nous réalisons une comparaison des dispositifs influents à l'égard de la GB en fonction du niveau d'analyse et du type d'entités. Nous appellerons catégorie 4 celle des dispositifs les plus influents, catégorie 3, celle des dispositifs assez influents, catégorie 2¹²², celle des dispositifs d'influence moindre et, catégorie 1, celle des dispositifs présentant une particularité à l'égard de la GB dans certaines entités. Le tableau 96 ci-dessous récapitule les classements des dispositifs dans ces catégories en fonction du type d'entité et de la source du contrôle.

Tableau 96 : Analyse comparative du classement des dispositifs à l'égard de leur influence sur le niveau de centralité de la GB

Dispositifs de contrôle	Catégorie d'influence au titre du contrôle....			Catégorie pondérée par le nombre d'entités
	Par le niveau N+1 (26 entités)	Interne aux subdivisions (24 entités)	Interne à des sièges (6 entités)	
Tableau de bord ou <i>balanced scorecard</i>	4	4	4	4
Dispositif RH	4	4	4	4
Prévision et/ou suivi statistique des ventes	4	4	3	3,89
Réflexion stratégique ou MKG distincte du PMT	4	4	1	3,68
Relations interpersonnelles informelles	3	4	4	3,53
Passion pour le métier ou produit, fierté / marque	3	4	4	3,53
Système comptable ou de gestion prévisionnelle frais de personnel ayant particularité /GB	3	3	1	2,78
PMT ou plan-budget	4	1	3	2,61
Réunions formelles régulières	1	4	4	2,61
Pilotage d'aspects marketing ou commerciaux	3	2	3	2,57
Dispositif qualité ou suivi satisfaction clients	2	4	3	2,53
Gestion de projets ou plans d'action non MKG	2	3	1	2,32
Culture particulière de gestion non évoquée / produit, marque, métier ou client	2	2	néant	1,78
Conditions de travail, salaires, management	néant	3	3	1,61
<i>Benchmarking</i> interne	2	1	non classé	1,36
Procédures opérationnelles ou audit	1	1	non classé	0,89
<i>Benchmarking</i> externe	non classé	1	3	0,75
Communication institutionnelle	non classé	1	non classé	0,43

¹²² NB : La catégorie 2 n'existe pas au titre du contrôle interne à des entités de niveau siège.

1. Analyse d'influence globale

La dernière colonne du tableau 96 ci fournit un classement pondéré des dispositifs ; il correspond à la moyenne pondérée par le nombre d'entités des classements au regard des trois types de contrôle, pour tenir compte du fait que le classement au titre des sièges porte sur bien moins d'entités que les deux autres classements. Ce classement pondéré donne une indication sur l'influence globale moyenne d'un dispositif sur la centralité de la GB, mais il doit être utilisé avec précaution, d'autant que le classement dans les entités de niveau siège ne porte que sur trois catégories et non pas quatre.

Pour autant, le classement pondéré fait ressortir assez clairement quatre grands groupes de dispositifs en termes d'influence sur le niveau de centralité de la GB :

- six dispositifs semblent particulièrement influents :
 - o un tableau de bord ou *balanced scorecard*,
 - o un dispositif de gestion des ressources humaines (principalement ceux d'objectifs et d'évaluation de performance),
 - o la prévision et/ou le suivi statistique des ventes,
 - o une réflexion stratégique ou marketing distincte du PMT,
 - o les relations interpersonnelles informelles,
 - o la passion pour le produit-métier ou la fierté de la marque ;
- six dispositifs semblent moyennement influents ou de manière très variable selon les entités :
 - o un système comptable ou de gestion des frais de personnel présentant une particularité dans son utilisation ou son articulation à l'égard de la GB,
 - o un PMT (y compris lorsqu'il comporte une phase de planification stratégique) ou un plan-budget,
 - o des réunions formelles régulières dont la GB n'est pas le sujet exclusif,
 - o un dispositif de pilotage d'aspects marketing ou commerciaux,
 - o un dispositif qualité ou de suivi de la satisfaction clients,
 - o une gestion de projets ou de plans d'action non marketing ;
- trois dispositifs semblent peu ou rarement influents :
 - o une culture particulière de gestion (ne relevant pas de la passion pour le métier-produit ou de la fierté de la marque, ni d'une culture de la satisfaction client)
 - o les conditions de travail, les salaires, le style de management, la sécurité de l'emploi,
 - o le *benchmarking* interne ;
- trois dispositifs n'ont quasiment aucune influence sur la centralité de la GB :
 - o les procédures opérationnelles ou l'audit,
 - o la communication institutionnelle,
 - o le *benchmarking* externe.

Nous analyserons ultérieurement (cf. § 3 de la présente section) plus en détail la nature de l'influence des douze dispositifs les plus influents sur la centralité de la GB.

2. Analyse comparative d'influence

Le tableau 96 montre que quelques dispositifs sont classés dans des catégories d'influence très différentes selon qu'il s'agit du contrôle interne aux subdivisions¹²³ ou du contrôle par le niveau N+1 : un PMT ou un plan-budget a une influence sur le niveau de centralité de la GB beaucoup plus grande dans la relation avec le groupe qu'en interne aux subdivisions ; à l'inverse, les réunions formelles régulières, les conditions de travail ou les salaires ou le style de management et, dans une moindre mesure, un dispositif qualité ou de suivi de la satisfaction client ont une influence sur le niveau de centralité de la GB plus grande en interne aux subdivisions que dans la relation avec le groupe¹²⁴.

En ce qui concerne le PMT ou le plan-budget, l'écart de catégorie ne s'explique pas par sa fréquence. En effet, cette fréquence en interne (seize sur vingt-quatre) est inférieure à la fréquence avec le groupe (vingt sur vingt-six), mais est cependant supérieure à 30 %, ce qui laissait au PMT la possibilité d'être classé dans les dispositifs influents en interne. Le fait que le PMT ait été classé en catégorie 4 en interne s'explique par le fait qu'il y est beaucoup moins souvent que dans la relation avec le groupe considéré comme aussi ou plus important que le budget (trois cas sur seize en interne contre neuf cas sur vingt avec le groupe). L'écart de catégorie est même vraisemblablement atténué par le fait qu'il y a une moins forte proportion de plans-budgets en interne (six sur seize) que dans la relation avec le groupe (neuf sur vingt), sachant qu'un plan-budget se traduit généralement par une importance moindre de la prévision à moyen-terme que dans le cas d'un processus séquentiel (PMT suivi du budget).

L'écart inverse de catégorie sur les réunions formelles n'est pas non plus lié à leur moindre fréquence d'utilisation dans la relation avec le groupe (dix sur vingt-six, donc supérieure à 30%) qu'en interne (quatorze sur vingt-quatre). La raison pour laquelle les réunions formelles ont été classées en catégorie 1 dans la relation avec le niveau N+1 est que les cas où elles sont aussi ou plus importantes que le budget et que les cas où elles interfèrent avec le budget représentent tous les deux dans la relation avec le groupe moins de 30 % (respectivement 17 % et 25 %) alors qu'ils représentent tous les deux plus de 30 % en interne (56 % tous les deux).

En ce qui concerne les conditions de travail, les salaires et le style de management, en revanche, c'est bien parce que ce type de facteurs ne fait pas sens dans la relation avec le groupe qu'il n'a pas été

¹²³ Nous préférons ne pas tenir compte dans cette comparaison des catégories pour le contrôle interne aux entités de niveau siège, en raison du faible nombre d'entités concernées.

¹²⁴ Nous ne soulignons que les différences d'au moins deux catégories.

classé. Ce type de facteurs doit son classement en interne moins à sa fréquence d'utilisation (modeste) que, quand il est mentionné, à son assez forte importance relative (il est aussi ou plus important que la GB dans trois cas sur sept) mais surtout au fait qu'il concurrence la GB dans sept cas sur sept.

Enfin, en ce qui concerne un dispositif de qualité ou de suivi de la satisfaction, il doit son meilleur classement en interne que dans la relation avec le niveau N+1 à sa plus grande fréquence en interne ; sinon, sur les deux autres critères, il est similaire pour les deux niveaux d'analyse.

3. Nature de l'influence des dispositifs sur la centralité de la GB

L'analyse globale d'influence sur la base du tableau 96 a fait ressortir six dispositifs particulièrement influents à l'égard de la centralité de la GB ainsi que six dispositifs d'influence moyenne ou variable. Nous analysons ici plus précisément la nature des influences de ces dispositifs sur la centralité de la GB. Nous réalisons d'abord une analyse par dispositif puis une analyse par rôles.

3.1. Analyse d'influence de chacun des douze principaux dispositifs

3.1.1. Le tableau de bord ou le balanced scorecard

D'après le tableau 96, le tableau de bord fait partie des dispositifs les plus influents sur la centralité de la GB (catégorie 4) dans les trois types de contrôle.

Tableau 97 : Récapitulatif sur l'influence du tableau de bord

Tableau de bord avec INM, BSC (pouvant inclure les aspects commerciaux)	Nombre total de mentions	Plus important que GB	Importance égale à GB	Moins important que GB	Articulation avec la G B						
					Indépendance	Défaut d'articulation	Système intégré	Système hiérarchisé	Système interactif	Concurrence	Renforcement
Pour contrôle par le niveau N+1 (26 entités)	9 dont 2, 34,6%	2 22,2%	3 33,3%	4 44,4%			5 p, 56%, et 1, 11%	1+ (11% et 4- (44%))		2 (22,2%)	3 MS et 1 S et MS (44%)
Pour contrôle interne à des subdivisions (24 entités)	21 (+4), dont 3 87,5%	3 12%	7 28%	12 (+3) 60%		2 8%	8 32% et 4p 16%	11- 44%	2 8%	4 MS (16%) et 2 MSp (8%)	8 MS et 1 S 36%
Pour contrôle interne à des entités de niveau siège (6 entités)	5 (+1) 83,3%	1 16,7%	2 33,3%	3 50%	1 16,6%		2 33,3 %	3- 50%		2MS 33,3%	2MS 33,3%
Total tout confondu	35 (+5) 62,5%	6 15%	12 30%	22 55%	1 2,5%	2 5%	15,5 39%	1+, 2,5% 18-45%	2 5%	9 22,5%	15 37,5%

On note que ce type de dispositif est nettement moins fréquemment mentionné comme dispositif de contrôle dans la relation avec le niveau N+1 qu'en interne aux entités, y compris celles de niveau siège. Pour le reste, dès lors que ce dispositif est mentionné, ses caractéristiques sont assez similaires quels que soient le type d'entité ou la source de contrôle, à savoir :

- une importance aussi ou plus grande que celle de la GB dans 40 à 55 % des cas ; elle tient à la possibilité pour la hiérarchie d'indiquer plus explicitement ses priorités avec des INM qu'avec des données monétaires et, plus spécifiquement en interne aux entités, au caractère plus parlant et immédiatement opérationnel des INM. A l'inverse, l'importance des tableaux de bord est fréquemment entravée par la portée souvent locale ou partielle de l'outil ; comparativement, la GB présente comme avantage d'être un dispositif commun à toutes les fonctions de l'entité et de permettre de faire une synthèse pour l'entité, grâce à la possibilité d'agréger les données monétaires.
- une production de données le plus souvent orientée par la GB, au moins partiellement, (44 à 50 % des cas), ou encore englobée par la GB (30 à 40 % des cas¹²⁵), les quatre autres cas d'articulation sur la production de données (indépendance, défaut d'articulation, orientation de la GB, interaction) étant peu fréquents. La forte connexion entre les deux outils traduit le besoin de cohérence entre les indicateurs de tableaux de bord, qu'ils soient monétaires ou non, et les données budgétaires. Lorsque la GB oriente, ne serait-ce qu'en partie, les tableaux de bord, elle précède la prévision sur les indicateurs, même lorsqu'elle n'est pas assurée par des contrôleurs de gestion mais des opérationnels, ce qui n'implique pas obligatoirement que la GB soit pour autant considérée comme plus importante pour le contrôle de l'entité. Notons que, lorsque la GB englobe la prévision et le suivi d'INM, cela correspond à une pratique identifiée au chapitre 5 comme étant susceptible d'avoir des implications sur la GB.
- des interférences avec les rôles de la GB dans 56 à 67 % des cas, se traduisant par un renforcement de la GB dans 33 à 45 % des cas, principalement sur la mise sous tension et plus rarement sur les rôles stratégiques, et par une concurrence dans 22 à 33 % des cas, toujours sur la mise sous tension. L'examen plus particulier des entités mentionnant des interférences montre que les cas de renforcement correspondent souvent à une production de données englobée par la GB et moins souvent à une orientation des données par la GB. Ainsi, la pratique identifiée au chapitre 5 et qui consiste à inclure des INM dans la GB tend à renforcer son importance. Quant aux cas de concurrence, ils sont rencontrés avec des formes plus diverses d'articulation (mais rarement d'intégration à la GB) et signifient, soit que la prévision et le respect d'objectifs non monétaires sont jugés au moins aussi importants que la GB, soit, lorsqu'il existe une incohérence entre les deux dispositifs, qu'ils nuisent à la GB dans l'exercice de ses rôles.

¹²⁵ Lorsque la production de données n'est que partiellement englobée par la GB, nous avons divisé le pourcentage de fréquence par deux.

Notons également que les *balanced scorecards* représentent seulement cinq des quarante tableaux de bord mentionnés et qu'ils ne semblent pas se différencier des tableaux de bord classiques en matière de caractéristiques à l'égard de la GB.

3.1.2. Un dispositif de gestion des ressources humaines

Ce type de dispositif fait également partie des dispositifs les plus influents sur la centralité de la GB (catégorie 4) dans les trois types de contrôle. Il concerne les systèmes d'objectifs individuels, que ces derniers relèvent ou non d'objectifs budgétaires et donnent lieu ou non à des primes (vingt-sept des quarante-trois dispositifs RH mentionnés), les dispositifs de formation, obligatoire ou non, visant au respect de valeurs ou d'orientations en matière de pratiques (huit des quarante-trois dispositifs), les dispositifs de gestion prévisionnelle en termes d'effectif, évolution interne, types de contrats (trois dispositifs), les dispositifs de suivi de la satisfaction des salariés (trois dispositifs), les entretiens d'évaluation individuelle à une fréquence plus forte qu'annuelle (deux dispositifs).

Tableau 98 : Récapitulatif sur l'influence d'un dispositif de gestion des ressources humaines

Dispositifs de ressources humaines	Nombre total de mentions	Plus important que GB	Importance égale à GB	Moins important que GB	Articulation avec la G B						
					Indépendance pure	Défaut d'articulation	Système intégré	Système hiérarchisé	Système interactif	Concurrence	Renforcement
Pour contrôle par le niveau N+1 (26 entités)	8(+2) 31%			8(+2) 100%	3 30%	1 10%	1 p 10%	4- (+1-) 50% 1-p		1MS 10%	3MS et 2 (+1) 60%
Pour contrôle interne à des subdivisions (24 entités)	21 (+5) 87,5%	3 11,5%	1 3,8%	17 (+5) 85%	6, 23% ,+1p	1	1 + 3p	14- (+1-) 58%, et 1-p	1	4MS 15%	12MS 46%
Pour contrôle interne à des entités de niveau siège (6 entités)	6(+2) 100%	2 25%		4(+2) 75%	2 25%		2p 25%	4- 50%		2MS 25%	3MS 37,5%
Total tout confondu	35 (+9) 62,5%	5 11%	1 2%	38 86%	11 25%	2 4,5%	4 9%	24- 54,5% 2-p	1 2%	7 16%	21 48%

Comme les tableaux de bord, ce type de dispositif est nettement moins souvent mentionné pour le contrôle par le niveau N+1 que pour le contrôle interne aux entités. Il est également systématiquement moins important que la GB pour le contrôle par le niveau N+1 alors qu'il est aussi ou plus important que la GB dans 20 à 25 % des entités pour le contrôle interne. Ainsi, en interne à des entités, les dispositifs RH peuvent être plus importants que la GB lorsqu'ils correspondent à des systèmes d'objectifs ou d'évaluation individuels faiblement en lien avec la GB ou de manière peu explicite pour les personnes concernées. Cela renvoie à une pratique budgétaire identifiée au chapitre 5 comme ayant des implications potentielles sur la GB. Les dispositifs RH tels que la formation, les indicateurs

de satisfaction des salariés ou la gestion prévisionnelle des salariés sont quant à eux systématiquement jugés moins importants que la GB.

De tous les dispositifs RH, les systèmes d'objectifs individuels sont ceux qui sont le plus souvent articulés avec la GB (dans environ 60 à 75 % des cas), mais les dispositifs de formation, bien que moins fréquents, peuvent l'être aussi. L'articulation des systèmes d'objectifs individuels avec la GB réside dans le lien entre les objectifs et les données budgétaires, mais il est toujours partiel. Cette articulation peut prendre deux formes : les objectifs individuels peuvent être englobés par la GB, c'est-à-dire fixés en même temps que les données budgétaires, y compris ceux qui sont sans lien immédiat avec la GB, et ce, dans une recherche de cohérence globale de la démarche prévisionnelle et d'orientation des comportements (10 à 25 % des cas) ; ils peuvent aussi être fixés dans le cadre d'un processus distinct de la GB, ce qui n'empêche pas certains d'entre eux de reprendre des objectifs budgétaires ou d'être orientés par eux, de manière explicite ou pas (50 à 60 % des cas).

En termes d'interférences enfin, on observe deux cas de figure : soit le lien entre les dispositifs RH (objectifs individuels ou formation) et le budget est à la fois explicite et important et, dans ce cas, les dispositifs RH tendent à renforcer l'importance de la GB (à quelques rares exceptions près) ; soit le lien est faible ou peu explicite, et ils revêtent une importance plus grande que la GB et la concurrencent principalement sur la mise sous tension. On notera que les dispositifs RH sont, de tous les dispositifs de contrôle, ceux qui renforcent le plus souvent la GB (dans près de la moitié des cas).

3.1.3. Les prévisions et le suivi statistique des ventes

Tabelau 99 : Récapitulatif sur l'influence d'un dispositif de prévision et de suivi des ventes

Prévisions et suivi statistique des ventes	Nombre total de mentions	Plus important que GB	Importance égale à GB	Moins important que GB	Articulation avec la G B						
					Indépendance	Défaut d'articulation	Système intégré	Système hiérarchisé	Système interactif	Concurrence	Renforcement
Pour contrôle par le niveau N+1 (26 entités)	8(+1) 31%	3 33%	1 11%	4(+1) 55%		2 22%	2 (+1) 33%	6+ 67%		1SetMS, 1MS 22%	
Pour contrôle interne à des subdivisions (24 entités)	16 67%	3 +1p 22%	2 12,5%	10 +1p 65,5%		1 6%	6 37,5 %	5-, 1- p, 34% 2+ 12,5%	2 12,5 %	1, 1MSet M, 1MSetS, 2MS, 1MSp 37,5%	2 et 3MS 31,25 %
Pour contrôle interne à des entités de niveau siège (6 entités)	2 33%	1 50%		1 50%			2 100%			1MS 50%	1MS 50%
Total tout confondu	26 (+1) 46%	7,5 28%	3 11%	16,5 61%		3 11%	11 41%	8+ 30% 6- 22%	2 7%	9 33%	6 22%

La prévision et/ou le suivi des ventes font fréquemment l'objet d'une attention particulière et/ou d'une déclinaison plus fine que la GB en interne à des subdivisions (deux tiers des cas). Ce type de dispositif est moins utilisé par les groupes (environ un tiers des cas), que ce soit en interne à des entités des sièges ou dans la relation de subdivisions avec le niveau N+1. En revanche, la différence due au niveau hiérarchique serait plutôt de sens inverse en ce qui concerne l'importance relative ; ainsi, ce dispositif est aussi à plus utile que la GB dans 35 % des subdivisions qui le mentionnent, contre 45 à 50 % des cas où il est mentionné pour le contrôle par le groupe. En effet, pour le contrôle exercé par des sièges ou par le niveau N+1, la prévision des ventes n'est en général mentionnée que lorsque les fonctions commerciales ou marketing sont primordiales ou encore lorsque les ventes dépendent de cessions internes et elle revêt alors beaucoup d'importance. On constate aussi une différence selon le niveau hiérarchique en termes d'articulation avec la GB : lorsque le dispositif est mentionné au titre de la relation d'un groupe avec ses entités ou d'une subdivision avec le groupe, soit il est intégré à la GB, soit il l'oriente ; ajoutons que, quand il est lié à des cessions internes, son manque de fiabilité est souvent problématique pour la GB. Au titre du contrôle interne à des subdivisions, le dispositif est aussi très majoritairement articulé à la GB dans la production de données, mais de manière plus diversifiée : intégré à la GB (six cas sur seize), ou orienté par elle (six cas sur seize), ou l'orientant (deux cas sur seize) ou en interaction avec elle (deux cas sur seize). Il correspond à une déclinaison plus fine que celle réalisée pour la GB, qu'elle soit réalisée en amont, en aval ou en parallèle avec la GB, et est assurée par les services marketing ou commercial.

En termes de rôles, ce dispositif concurrence assez souvent la GB (un tiers des cas où il mentionné), sur la mise sous tension et plus rarement sur les rôles stratégiques et, en interne à des subdivisions, sur la motivation douce. La concurrence sur la mise sous tension signifie que la prévision des ventes (en volume et/ou en valeur) et son respect sont jugés comme très importants, voire plus que le respect des autres données monétaires (profit, niveau de charges). Lorsque la concurrence porte aussi sur la motivation douce, elle renvoie à un intérêt tout particulier des salariés pour les produits. A l'inverse, ce dispositif renforce moins souvent la GB dans l'exercice de ses rôles que les tableaux de bord ou les dispositifs RH (dans 22% des cas) et les cas de renforcement n'existent que lorsque la prévision et le suivi des ventes sont intégrés à la GB. On retrouve donc ici une implication des pratiques budgétaires.

3.1.4. Une réflexion stratégique ou marketing distincte du PMT

Ce type de dispositif, pouvant correspondre à un catalogue de plans d'actions suivi séparément du budget, ou à une réflexion stratégique, parfois peu partagée en interne, est assez souvent utilisé et plus pour le contrôle par le groupe qu'en interne à des subdivisions. Il oriente presque systématiquement la GB et très souvent sans que cela pose de problème d'articulation des données. Notons que cette hiérarchie dans la production de données ne préjuge pas de l'importance en termes de rôles, ce dispositif restant moins important que la GB dans quatorze des vingt-deux cas où il oriente cette

dernière. Il existe aussi quelques cas d'indépendance pure, qui ne semblent pas influencer l'importance relative du dispositif.

Tableau 100 : Récapitulatif sur un dispositif de réflexion stratégique ou marketing distincte du PMT

Réflexion stratégique ou marketing distincte d'un PMT	Nombre total de mentions	Plus important que GB	Importance égale à GB	Moins important que GB	Articulation avec la G B						
					Indépendance pure	Défaut d'articulation	Système intégré	Système hiérarchisé	Système interactif	Concurrence	Renforcement
Pour contrôle par le niveau N+1 (26 entités)	12 (+1) 46%	1 8%	3 23%	8 (+1) 69%	2 15%	1 8%		10+ 77%		1S+MS 15%	
Pour contrôle interne à des subdivisions (24 entités)	9(+1) 37,5%	3 30%	2 20%	5 50%	1 10%	1 10%		8+ (+1) 90%		2S, 2SetMS 40%	
Pour contrôle interne à des entités de niveau siège (6 entités)	5 80%	1 20%		4 80%	1 20%	1 20%		3+ 60%		1S, 20%	
Total tout confondu	26 (+2) 46,4%	5 18%	5 18%	18 64%	4 14%	3 11%		22+ 78,5%		6 21%	

L'importance relative de ce type dispositif tend à être plus forte en interne à des subdivisions que pour le contrôle par le groupe. Lorsque ce dispositif est jugé plus important que la GB, il la concurrence fréquemment, principalement sur ses rôles stratégiques et parfois aussi sur celui de mise sous tension, mais pour des raisons différentes selon les cas de figure : parfois parce qu'il est jugé plus important de respecter les orientations qualitatives du dispositif que les objectifs budgétaires, parfois parce que le dispositif (notamment lorsqu'il se traduit par un catalogue de plans d'action) oriente plus fortement les objectifs individuels, parfois parce qu'il oriente de manière explicite ou souterraine le budget.

3.1.5. Des relations interpersonnelles informelles

Tableau 101 : Récapitulatif sur les relations interpersonnelles informelles

Relations interpersonnelles informelles	Nombre total de mentions	Plus important que GB	Importance égale à GB	Moins important que GB	Articulation avec la G B						
					Indépendance pure	Défaut d'articulation	Système intégré	Système hiérarchisé	Système interactif	Concurrence	Renforcement
Pour contrôle par niv. N+1 (26 entités)	3 11,5%		1 33%	2 67%	1 33%			1+ 33%	1 33%	1S et MS 33%	
Pour contrôle interne à des subdivisions (24 entités)	13 54%	7 54%	3 23%	3 23%	13 100%					1, 1SetMS, 6MSetM 1M, 1S, 1MS 85%	
Pour contrôle interne à des entités de niveau siège (6 entités)	4 67%		3 75%	1 25%	4 100%					3MS 75%	
Total tout confondu	20 35,7%	7 35%	7 35%	6 30%	18 90%			1+ 5%	1 5%	15 75%	

Les relations interpersonnelles informelles sont beaucoup plus souvent mentionnées et ont une importance relative beaucoup plus forte pour le contrôle interne à des entités, qu'il s'agisse de subdivisions ou de sièges, que pour le contrôle par le groupe. Les sièges mentionnent donc à l'égard des relations informelles des éléments plus proches de ceux mentionnés par les subdivisions au titre de leur contrôle interne que de ceux qu'elles mentionnent au titre du contrôle par le groupe. On retrouve là un phénomène déjà plusieurs fois mentionné, lié *a priori* à une différence de perception des dispositifs selon que l'entité y est soumise par sa hiérarchie ou l'exerce en interne. Par ailleurs, la taille ne semble pas constituer une explication à l'importance relative des relations informelles.

Les relations informelles peuvent orienter ou être en interaction avec la production des objectifs budgétaires dans la relation avec le niveau N+1, en servant de cadrage informel aux budgets ; elles sont en revanche systématiquement perçues comme indépendantes de la GB pour le contrôle interne à des entités, que ce soit des subdivisions ou des sièges. Pour autant, c'est pour le contrôle interne à des entités qu'elles concurrencent le plus souvent la GB, principalement sur la mise sous tension et/ou la motivation douce, plus rarement sur les rôles stratégiques. Les relations interpersonnelles informelles font même partie des dispositifs qui concurrencent le plus souvent la GB (dans 75 à 85 % des entités où elles sont mentionnées pour le contrôle interne) ; les objectifs formels de la GB sont donc souvent perçus en interne moins à même que les relations interpersonnelles de créer de la motivation, que ce soit dans la recherche de performance (mise sous tension) ou de motivation douce.

3.1.6. La passion pour le produit ou le métier, la fierté de la marque

Tableau 102 : Récapitulatif sur l'intérêt pour le produit, le métier ou la marque

La passion pour le produit, le métier, la fierté de la marque	Nombre total de mentions	Plus important que GB	Importance égale à GB	Moins important que GB	Articulation avec la G B							
					Indépendance pure	Défaut d'articulation	Système intégré	Système hiérarchisé	Système interactif	Concurrence	Renforcement	
Pour contrôle par le niv. N+1 (26 entités)	2 7%		1 50%	1 50%	2 100%						1M 50%	
Pour contrôle interne à subdivisions (24)	8 33%	4 50%	1 12,5%	3 37,5%	8 100%	4 50%					8M 100%	
Pour contrôle interne à des entités de niveau siège (6 entités)	4 67%	1 25%	2 50%	1 25%	4 100%	2 50%					3M 75%	
Total tout confondu	14 25%	5 36%	4 28%	5 36%	14 100%	6 43%					12 86%	

La fierté de la marque renvoie au prestige ou à l'excellence de l'entreprise dans son activité ; elle est mentionnée deux fois pour la relation au niveau N+1 et de nouveau au sein des deux subdivisions concernées au titre des « moteurs » internes (haute couture-cosmétiques de luxe et industrie de haute technologie), et deux fois par des entités de niveau siège (agro-alimentaire et services logistiques). La passion pour les produits est mentionnée quatre fois (industrie du disque, secteur hippique, prêt-à-

porter, cinéma), et la passion pour le métier l'est quatre fois, au titre de la noblesse du métier, ou du sens qu'il fait pour les salariés (missions de service public, industrie pharmaceutique).

Ce type de facteur se distingue moins par la fréquence où il mentionné, globalement modeste, que par sa forte importance relative lorsqu'il est cité. On notera également qu'il a tendance à être plus fréquemment cité et à avoir une importance relative plus grande pour le contrôle interne aux entités (subdivisions ou sièges) que pour le contrôle par le niveau N+1. Par ailleurs, lorsque ce type de facteur est mentionné au titre de la relation au groupe, il l'est également au titre du contrôle interne à la subdivision. Soulignons que son occurrence n'est que très partiellement maîtrisable par les directions de groupe ou d'entité : si la fierté de la marque peut être liée au succès ou à l'excellence de l'entreprise et donc à sa bonne gestion et à sa stratégie, la passion pour le produit ou le métier, liée à l'activité-même de l'entreprise, ne peut en revanche guère être contrôlée.

Ce type de facteur, toujours indépendant formellement de la GB, peut cependant gêner la production optimale de ses données (dans 50 % des cas pour le contrôle interne) : en provoquant un désintérêt pour la GB, ou en raison d'un trop grand enthousiasme par rapport au produit qui peut parfois se traduire par des prévisions de vente trop optimistes. Enfin, il fait partie des facteurs ou dispositifs de contrôle qui concurrencent le plus fréquemment la GB, surtout pour le contrôle interne, mais dans l'exercice d'un seul de ses rôles : celui de motivation douce, c'est-à-dire de satisfaction au travail.

3.1.7. Le système comptable ou de gestion des frais de personnel

Rappelons que ce type de dispositif, présent dans toutes les entreprises, n'est mentionné ici que lorsqu'il présente une particularité à l'égard de la GB.

Tableau 103 : Racapitulatif sur un système comptable ou de gestion des frais de personnel

Le système comptable ou la prévision des frais de personnel	Nombre total de mentions	Plus important que GB	Importance égale à GB	Moins important que GB	Articulation avec la G B						
					Indépendance pure	Défaut d'articulation	Système intégré	Système hiérarchisé	Système interactif	Concurrence	Renforcement
Pour contrôle par le niv. N+1 (26 entités)	4 15%	1 25%	2 50%	1 25%		1 25%		2- 50%		1 et 2MS 75%	
Pour contrôle interne à subdivisions (24)	4(+1) 17%		2 40%	3 60%		3(+1) 80%		1-p 20%		1MS 29%	1 20%
Pour contrôle interne à des entités de niveau siège (6 entités)	3 50%			3 100%		3 100%		1+ 33%			
Total tout confondu	11 (+1) 20%	1 8%	4 33%	7 58%		8 67%		3- 25% 1+ 8%		4 33%	1 8%

Le système comptable ou de gestion des frais de personnel présente globalement peu fréquemment des particularités à l'égard de la GB (20 % des cas au total). Ces particularités peuvent être d'ordres différents : un résultat comptable ou sa progression jugés prioritaires sur le respect du budget (surtout mentionné dans la relation avec le niveau N+1), des problèmes d'harmonisation, de fiabilité ou de rapidité d'une comptabilité analytique alimentant le suivi budgétaire, une difficulté à reboucler le résultat comptable avec celui de la comptabilité de gestion basée sur le suivi budgétaire, une gestion des effectifs trop rigide alourdissant et ralentissant la GB.

Cependant, quand ce type de dispositif est mentionné, il peut bénéficier d'une aussi ou plus grande importance relative que la GB et la concurrencer, principalement sur le rôle de mise sous tension, lorsque la progression du résultat comptable est plus regardée que le respect du budget (ce qui est plus fréquent dans la relation au groupe qu'en interne).

3.1.8. Un plan moyen terme ou un plan-budget

Tableau 104 : Récapitulatif sur un plan moyenterme ou un plan-budget

Un plan moyen terme ou un plan-budget	Nombre total de mentions	Plus important que GB	Importance égale à GB	Moins important que GB	Articulation avec la G B							
					Indépendance pure	Défaut d'articulation	Système intégré ¹²⁶	Système hiérarchisé	Système interactif	Concurrence	Renforcement	
Pour contrôle par le niv. N+1 (26 entités)	20 77%		9 45%	11 55%			9 45%	12+, 1+p, 2-				
Pour contrôle interne à subdivisions (24)	16 67%		3 19%	13 81%			6 37%	10+ 62%				
Pour contrôle interne à des entités de niveau siège (6 entités)	4 75%		2 50%	2 50%			1 25%	3+ 75%				
Total tout confondu	40 71%		14 35%	26 65%			16 40%	26+ 65% 2- 5%				

Ce dispositif est celui dont la forte fréquence est la plus régulière, tout type d'entité et de niveau d'analyse confondus (entre 67 et 77 %). Cependant, il n'est jamais plus important que la GB ; en effet, en raison de son horizon plus long que le budget, la prévision à moyen terme est jugée comme complémentaire à la GB mais ne peut pas se substituer à elle. Nous nous attendions à ce qu'il soit jugé plus important que la GB à l'égard du rôle de déclinaison de la stratégie et qu'il soit éventuellement défavorable à l'émergence de la stratégie. En fait, il s'avère que ce n'est pas l'existence ou pas d'un PMT qui influe sur ces rôles mais celle d'un cadrage du budget et sa fermeté, qui ne s'avèrent pas

¹²⁶ Le total des systèmes intégrés et des systèmes hiérarchisés est supérieur au nombre de mentions pour le contrôle par le niveau N+1 car, sur les 9 plans-budgets pour ce niveau de contrôle, nous avons caractérisé l'articulation de la prévision des années au-delà de l'année N+1 par rapport à la prévision pour l'année N+1 assimilée au budget. En l'occurrence, dans 2 des 9 plans-budgets, l'année N+1 oriente les années ultérieures et dans 2 cas, c'est le phénomène inverse.

fortement liés à l'existence d'un plan : nous avons trouvé fréquemment des entités où il y avait un cadrage en l'absence de plans et, inversement, des entités ayant un plan mais ne donnant pas lieu à cadrage ou peu ferme. Or, l'influence du cadrage budgétaire a déjà été mentionnée au titre de l'influence des pratiques et nous nous intéressons ici à l'influence des dispositifs de contrôle. Par ailleurs, son importance relative tend à être plus faible en interne aux subdivisions que dans la relation au groupe ou pour le contrôle par des sièges ; cette différence s'explique notamment par le fait que le PMT est souvent moins partagé en interne que la GB. Dans sa production de données, il est systématiquement articulé avec la GB, mais il peut l'être de deux manières qui peuvent également influencer son importance relative : soit le processus est séquentiel et le PMT (éventuellement précédé d'un plan ou d'orientations stratégiques) précède l'élaboration du budget et l'oriente (vingt-quatre cas sur quarante), soit le budget et la prévision des années suivantes (éventuellement précédés d'un plan stratégique) sont réalisés simultanément (cas, d'un plan-budget, seize cas sur quarante) ; dans ce cas, la prévision pour l'année N+1 peut orienter les années suivantes ou au contraire être orientée par elles. Il s'avère que l'importance relative de la prévision au-delà de l'année N+1 a plus souvent une importance aussi grande que la prévision détaillée de l'année N+1 (« budget ») avec un processus séquentiel qu'avec un processus simultané. Mentionnons enfin le cas de quelques entités dont l'horizon annuel du budget est assez mal adapté à un cycle d'activité plus long, ce qui tend à donner à la prévision moyen terme une importance globalement aussi grande que celle de la GB.

3.1.9. Des réunions formelles régulières

Tableau 105 : Récapitulatif sur les réunions formelles régulières

Réunions formelles régulières	Nombre total de mentions	Plus important que GB	Importance égale à GB	Moins important que GB	Articulation avec la G B						
					Indépendance pure	Défaut d'articulation	Système intégré	Système hiérarchisé	Système interactif	Concurrence	Renforcement
Pour contrôle par le niv. N+1 (26 entités)	10(+2) 38%		2 17%	9(+1) 83%	8 67%			2+ 17%	2 17%	1S 8%	1 et 1MS 17%
Pour contrôle interne à subdivisions (24)	14 (+11) 58%	5 20%	8(+2) 40%	8(+2) 40%	6(+2) 32%			14- (+3) 68%		3(+2), 2SetMS, 6(+1)MS 56%	
Pour contrôle interne à sièges (6 entités)	5(+2) 83%		4(+1) 71%	1(+1) 29%	1 14%			3- 43%	2(+1) 43%	2MS 29%	3MS 43%
Total tout confondu	29 (+15) 52%	5 11%	17 39%	22 50%	17 39%			21- 48%	5 11%	17 39%	5 11%

Les réunions formelles régulières jouent un rôle plus remarquable à tout point de vue pour le contrôle interne (à des subdivisions ou des entités de niveau siège) que dans la relation avec le niveau N+1 (on retrouve donc là le paradoxe déjà plusieurs fois mentionné quant à la différence de perception entre contrôle subi et contrôle exercé) : elles sont plus souvent mentionnées, revêtent une importance relative beaucoup plus grande, ont plus souvent un lien avec la GB, bien que partiel et parfois indirect, et interfèrent plus souvent sur ses rôles en interne que dans la relation avec le niveau N+1.

En fait, pour la relation avec le niveau N+1, les réunions formelles sont perçues comme plutôt neutres à l'égard des rôles et de la centralité de la GB, mais peuvent cependant parfois l'aborder ou avoir des répercussions pour sa production de données (qu'elles peuvent influencer).

En interne aux entités, les particularités des réunions formelles à l'égard de la GB sont beaucoup plus marquées, mais de manière différente selon qu'il s'agit de subdivisions ou de sièges. Les réunions formelles sont moins souvent mentionnées par des subdivisions que par des sièges, mais, quand elles le sont, elles correspondent plus à un mode de management (plusieurs types de réunions existent au sein des entités). Les réunions sont fréquemment articulées avec la GB pour les deux types d'entités, mais dans les subdivisions, toujours parce qu'elles sont orientées par la GB alors que dans des sièges, elles peuvent parfois aussi orienter ou être en interaction avec la GB. Enfin, les interférences avec les rôles de la GB s'exercent majoritairement sur la mise sous tension, mais toujours au titre d'une concurrence dans les subdivisions, alors que cela peut aussi être au titre d'un renforcement dans des sièges. Ainsi, dans les subdivisions, les réunions formelles peuvent constituer un mode essentiel de management, notamment en termes de mise de tension ; dans ces réunions, la GB est certes fréquemment abordée et même relayée (principalement au titre du suivi budgétaire) mais est occultée par l'existence d'autres sujets à l'ordre du jour et par le caractère oral motivant des réunions (les réunions sont considérées comme aussi ou plus importantes que la GB dans douze des quatorze subdivisions les mentionnant). Dans les sièges, le fait d'aborder en réunion directement ou indirectement la GB contribue au contraire plus souvent à en souligner l'importance.

3.1.10. Les dispositifs de pilotage marketing ou commercial

Ce dispositif est peu fréquemment mentionné, mais, quand il l'est, c'est très souvent dans des entités ou des entreprises pour lesquelles les aspects commerciaux ou marketing sont tout à fait déterminants. De ce fait, les réunions et dispositifs de gestion des projets ou actions marketing ou commerciaux sont dans la moitié des cas aussi ou plus importants que la GB et la concurrencent fréquemment sur la mise sous tension. Ces dispositifs sont dans la moitié des cas articulés avec la GB pour la production de données (prévision des ventes et des coûts marketing), mais cela peut être de manières diverses : orientant la prévision des ventes et des coûts de la GB ou au contraire, orientés par les objectifs

budgétaires, ou encore en interaction avec eux. Une entité souligne que l'articulation du pilotage marketing avec la GB nuit à la fiabilité des prévisions budgétaires.

Tableau 106 : Récapitulatif sur les dispositifs de pilotage marketing ou commercial

Pilotage marketing ou commercial	Nombre total de mentions	Plus important que GB	Importance égale à GB	Moins important que GB	Articulation avec la G B							
					Indépendance pure	Défaut d'articulation	Système intégré	Système hiérarchisé	Système interactif	Concurrence	Renforcement	
Pour contrôle par le niveau N+1 (26 entités)	2 8%	1 50%		1 50%	1 50%					1 50%	1 MS et 1 MSp 100%	
Pour contrôle interne à des subdivisions (24 entités)	4 17%	1 25%	1 25%	2 50%	2 50%			2- 50%			1MS, 1MSp 50%	
Pour contrôle interne à des entités de niveau siège (6 entités)	2 33%	1 50%		1 50%		1 50%		1+ 50%	1p 50%	1 50%		
Total tout confondu	8 14%	3 37,5%	1 12,5%	4 50%	3 37,5 %	1 12,5 %		2- 25% 1+ 12,5%	2 25%	5 62,5%		

3.1.11. Un dispositif qualité ou de gestion de la satisfaction client

Tableau 107 : Récapitulatif sur les dispositifs qualité ou de gestion de la satisfaction client

Dispositif qualité ou satisfaction clients	Nombre total de mentions	Plus important que GB	Importance égale à GB	Moins important que GB	Articulation avec la G B							
					Indépendance pure	Défaut d'articulation	Système intégré	Système hiérarchisé	Système interactif	Concurrence	Renforcement	
Pour contrôle par le niv N+1 (26 entités)	6 23%		1 17%	5 83%	5 83%					1 17%	1 17%	1 17%
Pour contrôle interne à des subdivisions (24 entités)	13(+1) 54%	2 14%		11 (+1) 86%	11 79%	1 7%	1 7%		1 7%	2MSetS, 2MS et 1MSp 36%		
Pour contrôle interne à sièges (6 entités)	4 67%		1 25%	3 75%	3 75%		1 25%			1MS 25%	1MS 25%	
Total tout confondu	23 (+1) 41%	2 8%	2 8%	20 83%	19 80%	1 4%	2 8%		2 8%	7 29%	2 8%	

Un dispositif de qualité ou de gestion et suivi de la satisfaction clients est plus souvent mentionné au titre du contrôle interne à des entités (subdivisions ou sièges) que dans la relation avec le niveau N+1. Pour le reste, il présente à peu près les mêmes caractéristiques à l'égard de la GB, quels que soient le type d'entités et le niveau d'analyse : il est très souvent moins important que la GB, non articulé avec elle mais un tiers à la moitié du temps en interférence avec elle sur ses rôles. Les interférences correspondent majoritairement à une concurrence, surtout sur la mise sous tension (lorsque les

objectifs de qualité et de satisfaction clients sont fort regardés), parfois aussi sur ses rôles stratégiques (sur des orientations commerciales) et même de motivation douce (les salariés se sentent plus valorisés par la satisfaction de leurs clients que par le respect d'objectifs budgétaires) et ce, surtout dans des entités où la culture client est forte. Ce type de dispositif a donc tendance à atténuer l'importance de la GB lorsqu'il n'est pas articulé à elle, mais prévaut rarement sur elle en raison de son caractère trop partiel. De plus, il arrive qu'il soit articulé avec la GB (prévision et suivi des objectifs de qualité englobés dans une GB très intégrative ou objectifs qualité et budgétaires s'influençant mutuellement), ce qui alors ne se traduit plus par une concurrence et peut même renforcer l'importance de la GB.

3.1.12. La gestion de plans d'action ou de projets non marketing

Tableau 108 : Récapitulatif pour la gestion de plans d'action ou de projets non marketing

Gestion de plans d'action ou projets non marketing	Nombre total de mentions	Plus important que GB	Importance égale à GB	Moins important que GB	Articulation avec la G B						
					Indépendance pure	Défaut d'articulation	Système intégré	Système hiérarchisé	Système interactif	Concurrence	Renforcement
Pour contrôle par le niv. N+1 (26 entités)	5 19%		2 40%	3 60%	2 40%			1+ 20%	2 40%		1 20%
Pour contrôle interne à subdivisions (24)	6 25%	2 33%	1 17%	3 50%					6 100%	2 et 2MS 67%	
Pour contrôle interne à des sièges (6 entités)	3 50%		1 33%	2 67%		1 33%			2 67%		
Total tout confondu	14 25%	2 14%	4 29%	8 57%	2 14%	1 7%		1+ 7%	10 71%	4 29%	1 7%

Le pilotage de plans d'action ou projets non spécifiquement marketing n'est pas très fréquemment mentionné, mais quand il l'est, il est susceptible de revêtir une aussi ou plus grande importance que la GB dans un tiers à la moitié des cas, pour des raisons diverses : les plans d'action ou projets relèvent d'orientations stratégiques fortes et sont prévus et suivis de manière précise, ou encore, l'horizon de la GB est peu adapté au cœur d'activité constitué de projets pluriannuels, ou enfin, la gestion des projets est plus déclinée en interne que la GB. Le plus souvent, les plans d'action et projets font l'objet d'une prévision et d'un suivi distincts de la GB, mais sont cependant en interaction avec elle, principalement sur la prévision et le suivi des coûts. L'articulation avec la production de données budgétaires semble cependant sans impact sur les interférences avec la GB en termes de rôles et sur l'importance par rapport à elle ; les données de ces dispositifs sont en effet liées à la nature-même des plans d'action et projets. Par ailleurs, quand le pilotage des plans d'action et projets interfère sur les rôles de la GB, c'est souvent sous forme d'une concurrence, qui ne va cependant pas toujours jusqu'à le rendre aussi ou plus important que la GB.

3.2. Synthèse sur les douze dispositifs les plus influents pour la GB

Le tableau 109 ci-après récapitule les caractéristiques des douze dispositifs les plus influents à l'égard de la GB. Les pourcentages au-dessus de la moyenne sont indiqués en caractères gras. Il ressort de ce tableau les constats suivants.

Quatre dispositifs sont à la fois fréquemment utilisés, articulés avec la GB et en interférence avec elle : le tableau de bord (ou le *balanced scorecard*), un dispositif de gestion des ressources humaines, la prévision et/ou le suivi des ventes, les réunions formelles régulières. En outre, le tableau de bord et les réunions ainsi que, dans une moindre mesure car uniquement pour des entreprises d'activité purement commerciale, la prévision et/ou le suivi des ventes ont souvent une importance égale ou supérieure à celle de la GB. Toutefois, la nature des interférences est différente selon les dispositifs : les réunions et, dans une moindre mesure, la prévision et/ou le suivi des ventes concurrencent la GB plus souvent qu'ils ne la renforcent, alors que c'est clairement l'inverse pour un dispositif de gestion des ressources humaines et que cela a tendance à l'être pour le tableau de bord. Ainsi, les réunions formelles constituent clairement un concurrent de la GB, un dispositif de gestion des ressources humaines, un « allié » de la GB. Les dispositifs de gestion des ressources humaines renforcent tout particulièrement l'importance de la GB lorsque les rémunérations variables dépendent du respect du budget. Quant à la prévision et/ou le suivi des ventes ainsi que le tableau de bord, ils peuvent selon les cas être un concurrent ou un allié, la prévision et/ou suivi des ventes plutôt un concurrent et le tableau de bord, plutôt un allié. En fait, pour ces deux derniers dispositifs, tout dépend du type d'articulation de leurs données avec la GB : lorsque la GB les englobe, ils ont tendance à en renforcer l'importance et les rôles; en revanche, lorsqu'ils sont gérés de manière séparée, même si leurs données sont orientées par la GB, ils sont plus souvent concurrents de la GB. Les pratiques budgétaires ont donc à l'égard de ces deux dispositifs des conséquences sur leurs interférences avec la GB.

Deux dispositifs, bien qu'assez peu fréquents, ont une forte importance, sont souvent articulés dans la production de données avec la GB et peuvent entrer en interférence avec elle lorsqu'ils sont mentionnés : le pilotage marketing ou commercial et la gestion de plans d'action ou de projets non marketing. Les interférences et l'articulation de ces deux dispositifs avec la GB présentent cependant des différences. L'interférence d'un pilotage marketing ou commercial s'exprime uniquement sous forme de concurrence et ce, indépendamment de son articulation ou pas avec la GB et, le cas d'échéant, des modalités de l'articulation. La gestion de projets ou de plans d'action est plus souvent articulée et, dans ce cas, sous forme d'une interaction avec la GB, mais cette interaction n'empêche pas parfois une concurrence des plans d'action ou projets à l'égard de la GB.

Tableau 109 : Récapitulatif des caractéristiques des douze dispositifs les plus influents à l'égard de la GB.

	Nombre total de mentions	Plus important que GB	Importance égale à GB	Total aussi ou + important que GB	Articulation avec la G B								
					Indépendance pure	Défaut d'articulation	Système intégré	Système hiérarchisé	Système interactif	Articulation sur données	Concurrence	Renforcement	Total interférences
Tableau de bord ou BSC	62,5%	15%	30%	45%	2,5%	5%	39%	+ :2,5% - : 45%	5%	91,5%	22,5%	37,5%	60%
Dispositif RH	62,5%	11%	2%	13%	25%	4,5%	9%	- : 54,5%	2%	65,5%	16%	48%	64%
Prévision et suivi des ventes	46%	28%	11%	39%		11%	41%	+ : 30% - : 22%	7%	100%	33%	22%	55%
Réflexion MKG ou stratégique hors PMT	46%	18%	18%	36%	14%	11%		+ : 78,5%		78,5%	21%		21%
Relations interpersonnelles informelles	36%	35%	35%	70%	90%			+ : 5%	5%	10%	75%		75%
Passion pour produit-métier, fierté pour la marque	25%	36%	28%	64%	100%	43%				0%	86%		86%
Système comptable ou frais salariaux	20%	8%	33%	41%		67%		- : 25% + : 8%		33%	33%	8%	41%
PMT ou plan-budget	71%		35%	35%			40%	+ : 65% - : 5%		100%			0%
Réunions formelles	52%	11%	39%	50%	39%			- :48% + : 4,5%	11%	63,5%	39%	11%	50%
Pilotage MKG ou commercial	14%	37,5%	12,5%	50%	37,5%	12,5%		- : 25% + : 12,5%	25%	62,5%	62,5%		62,5%
Dispositif qualité ou satisfaction clients	41%	8%	8%	16%	80%	4%	8%		8%	16%	29%	8%	37%
Gestion plans ou projets non MKG	25%	14%	29%	43%	14%	7%		+ : 7%	71%	78%	29%	7%	36%
Moyenne sur les 12 dispositifs les plus influents	41,75%	18,46%	23,38%	41,83%	33,5%	13,75%	11,42%	36,46%	11,17%	58,21%	37,17%	11,79%	48,96%

Deux facteurs, bien que relativement peu fréquents et rarement articulés avec la GB, revêtent cependant une forte importance relative et rentrent très souvent en concurrence avec la GB quand ils sont mentionnés : les relations interpersonnelles informelles et la passion pour le produit, le métier ou la fierté de la marque ; de plus, ce dernier facteur nuit assez souvent à une production optimale des données de la GB.

Deux dispositifs sont fréquemment utilisés et articulés avec la GB dans leur production de données mais sont relativement neutres à l'égard de ses rôles et ont tendance à avoir moins d'importance qu'elle au global : une réflexion marketing ou stratégique et un plan moyen terme (ou un plan-budget) ; rappelons toutefois à propos des plans moyen terme que plusieurs de nos interlocuteurs ont mentionné qu'un processus simultané de type « plan-budget » tendait à affaiblir la prévision à moyen terme.

Le système comptable (ou un système de gestion de frais de personnel) présente parfois¹²⁷ un défaut d'articulation avec la GB et, dans ce cas, comme ses données sont fréquemment aussi regardées que celles de la GB, peut rentrer en concurrence avec elle.

Un dispositif qualité, assez souvent mentionné et presque toujours indépendant de la GB, est susceptible d'entrer en interférence avec elle, plus souvent sous forme de concurrence que de renforcement.

Rappelons également que les procédures opérationnelles ou l'audit interne spécifiques à des subdivisions semblent susceptibles d'avoir une influence sur le niveau de centralité de la GB : bien que mentionné moins souvent que dans la relation au niveau N+1 (seulement quatre fois sur vingt-quatre) et seulement une fois sur quatre comme aussi important que la GB, nous avons constaté que la GB de trois des quatre entités ayant mentionné ce dispositif avait une faible utilité.

3.3. Analyse d'influence à l'égard des rôles de la GB

Le tableau 110 ci-après synthétise les interférences des dispositifs sur trois grands types de rôles de la GB au titre du contrôle interne, à savoir : la mise sous tension (MS), les rôles stratégiques (S), la motivation douce ou satisfaction au travail (M). Sont ici pris en compte treize dispositifs : les douze dispositifs les plus influents à l'égard de la GB à l'exception du plan moyen terme (toujours neutre à l'égard de la GB en termes de rôles), mais aussi une culture spécifique à l'égard de la gestion ainsi que les conditions de travail ou salaires ou le type de management qui, bien que moins influents au global, présentent des interférences fortes à l'égard de la GB. Les chiffres indiqués dans le tableau correspondent au nombre de mentions d'une interférence (concurrence ou renforcement) avec la GB pour le rôle considéré. Lorsqu'un dispositif a été mentionné dans nos entretiens pour son interférence

¹²⁷ Rappelons que le système comptable n'est mentionné que lorsqu'il présente une particularité à l'égard de la GB, à savoir dans 20% des cas.

sur plusieurs rôles, nous avons comptabilisé le dispositif pour chacun des rôles (exemple : si le tableau de bord est mentionné comme concurrent de la GB sur les trois familles de rôles, cela est comptabilisé comme une mention pour chacun des rôles).

Tableau 110 : Synthèse d'influence à l'égard des rôles de la GB

	Concurrence			Renforcement		
	MS	S	M	MS	S	M
Tableau de bord ou balanced scorecard	9	2	2	14	2	
Dispositif de gestion des ressources humaines	7			14	1	1
La prévision et/ou le suivi des ventes	8	3	2	6	2	2
Une réflexion stratégique ou marketing hors PMT	3	6				
Les relations interpersonnelles informelles	13	4	8			
La passion pour le produit, le métier ou la fierté de la marque			12			
Le système comptable ou de gestion des frais de personnel	4	1	1	1	1	1
Les réunions formelles régulières	16	8	5	5	1	1
Un dispositif de pilotage marketing ou commercial	4	1	1			
Un dispositif qualité ou de satisfaction clients	6	3	1	2	1	1
Des plans d'action ou une gestion de projets non marketing	4	2	2	1	1	1
Une culture spécifique à l'égard de la gestion				5	5	5
Les conditions de travail, les salaires, le type de management	2		10			
Total sur les treize dispositifs les plus en interférence avec la GB	77	30	45	49	14	12

Il ressort de ce tableau que :

- la GB est clairement plus souvent concurrencée que renforcée par les autres dispositifs, quel que soit le type de rôles ;
- la mise sous tension est nettement le rôle sur lequel la GB est à la fois le plus souvent concurrencée et renforcée ; sur ce rôle, les réunions et les relations interpersonnelles informelles sont les deux facteurs qui la concurrencent le plus souvent, tandis que le tableau de bord et un dispositif de gestion des ressources humaines sont les dispositifs qui la renforcent le plus souvent ;
- en termes de motivation douce ou de satisfaction au travail, quatre facteurs se détachent : l'intérêt pour le produit, le métier ou la marque, les conditions de travail, les salaires ou le style de management et les relations interpersonnelles informelles concurrencent la GB sur ses rôles psychologiques, tandis qu'une culture spécifique à l'égard de la gestion tend au contraire à la renforcer (notons toutefois qu'un défaut partiel d'articulation de la culture avec la GB est mentionné cinq fois) ; soulignons que ces quatre facteurs ont en commun un caractère informel et/ou oral qui contraste avec le caractère plus formel de la GB ;
- quant aux interférences sur les rôles stratégiques, elles sont un peu plus diffuses ; cependant, c'est encore par les réunions formelles régulières et par une réflexion marketing ou stratégique hors PMT que la GB est le plus souvent concurrencée et par une culture spécifique à l'égard de la gestion qu'elle est le plus souvent renforcée dans ses rôles pour la stratégie.

En ce qui concerne la mise sous tension, il est intéressant de relier la nature des interférences au type d'articulation avec la GB. Ainsi, il se détache deux cas de figure principaux pour le tableau de bord, les objectifs individuels de gestion des ressources humaines et les systèmes de prévision des effectifs :

- soit, pour les tableaux de bord et les systèmes de prévision des effectifs, ces dispositifs sont englobés dans la GB (leur prévision et leur suivi s'effectue en même temps que la prévision et le suivi des aspects monétaires et pour les sous-tendre) ou, pour les objectifs individuels, ils incluent de manière significative le respect du budget ; dans ce cas, ces différents dispositifs de contrôle renforcent l'importance de la GB ;
- soit la prévision et le suivi sur ces dispositifs sont réalisés de manière séparée de la GB ; dans ce cas, ces dispositifs, même quand la GB les oriente, peuvent parfois prendre le pas sur la GB en matière de perception que les gens ont de leur importance respective. La GB n'a alors en quelque sorte qu'un rôle souterrain de mise en cohérence ou de synthèse.

On observe un peu le même phénomène en ce qui concerne la prévision et le suivi des ventes, mais sur leur niveau de finesse : bien que la prévision et le suivi des ventes rejoignent généralement la GB sur les grands agrégats, ils peuvent prendre le pas sur la GB pour la mise sous tension quand ils sont réalisés de manière autonome (à l'égard de leur niveau de détail, leur traitement, leur périodicité), surtout dans le cadre d'entités dont l'activité est purement commerciale.

On notera également que trois dispositifs de pilotage fréquemment articulés avec la GB mais jamais englobés par elle, à savoir les réunions formelles régulières, les dispositifs de gestion de projets ou plans d'action non marketing et le pilotage commercial ou marketing, sont plus souvent des concurrents que des alliés de la GB, même lorsqu'ils sont orientés par la GB.

La centralité de la GB dépend donc en partie de sa capacité à « englober » les autres dispositifs de mise sous tension, ce qui peut découler d'une volonté de management (de plus ou moins tout relier et ramener à une expression financière à travers la gestion budgétaire), mais renvoie aussi parfois à la qualité et à la puissance des systèmes informatiques utilisés, ainsi que nous le verrons au chapitre 8.

Conclusion de la section 3

Dans cette section, nous avons réalisé une description des divers dispositifs et de leur influence sur le niveau de centralité de la GB à un niveau général, indépendamment du niveau d'analyse et du type d'entités. Nous avons ainsi dégagé les douze dispositifs qui peuvent le plus favoriser ou au contraire nuire à la centralité de la GB en raison de leur plus forte importance relative ou de leur interférence avec la GB ou encore de leur articulation avec elle. Nous avons également nuancé cette analyse en tenant compte de la fréquence d'existence des dispositifs. Les douze dispositifs sont récapitulés dans le tableau 111 ci-après.

Tableau 111: Nature, importance et fréquence des relations des principaux dispositifs de contrôle avec la GB

	Fréquence d'utilisation	Importance relative	Interférence		Articulation	
			Fréquence	Nature	Fréquence	Nature lorsqu'il y a articulation
Tableau de bord	forte	moyenne	forte	Plutôt renforcement, mais fonction de l'articulation	très forte	Orienté ou intégré
Dispositif RH	forte	faible	forte	Souvent renforcement	forte	Orienté ou indépendant
Prévision et/ou suivi des ventes	forte	assez forte	forte	Plutôt concurrence, mais fonction de l'articulation	toujours	Intégré, orientant ou orienté
Réunions formelles régulières	forte	forte	forte	Souvent concurrence	forte	Orienté ou indépendant
Pilotage MKG ou commercial	faible	forte	forte	Toujours concurrence	forte	Très variée
Gestion de projets ou plans d'action non MKG	faible	moyenne	assez faible	Souvent concurrence	très forte	Souvent interaction
Relations interpersonnelles informelles	assez faible	très forte	très forte	Toujours concurrence	très faible	
Passion pour le produit, métier ou fierté de la marque	faible	très forte	très forte	Toujours concurrence	nulle, ce qui est parfois problématique	
Réflexion MKG ou stratégique hors PMT	forte	assez faible	faible	Concurrence	très forte	Souvent orientant
PMT ou plan-budget	très forte	assez faible	nulle		systématique	Souvent orientant
Système comptable ou de prévision des frais de personnel	faible	moyenne	moyenne	Souvent concurrence	assez faible, ce qui est problématique	Souvent orienté
Dispositif qualité	moyenne	faible	assez faible	Souvent concurrence	faible	

Nous avons fourni pour chacun de ces dispositifs un récapitulatif précis de ses relations avec la GB.

En plus de ces douze dispositifs, nous avons remarqué que les procédures opérationnelles ou l'audit interne, qui relèvent du contrôle des actions, sont peu utilisés, du moins dans les subdivisions, mais on constate que, quand elles le sont, l'importance fonctionnelle de la GB est faible.

Pour finir, nous avons analysé les rôles budgétaires sur lesquels la GB rencontrait le plus de concurrence ou au contraire d'aide de la part des autres dispositifs. Treize dispositifs ont une influence plus particulière à cet égard. Il ressort que la GB est plus concurrencée que renforcée dans l'exercice de ses rôles. Par ailleurs, la mise sous tension est de loin le rôle le plus concerné par les interférences avec d'autres dispositifs. La nature de l'interférence, concurrence ou renforcement, dépend principalement de la possibilité ou pas d'articulation entre les deux dispositifs sur la production de leurs informations respectives et, quand c'est le cas, de si cette possibilité est exploitée ou pas à travers les pratiques budgétaires.

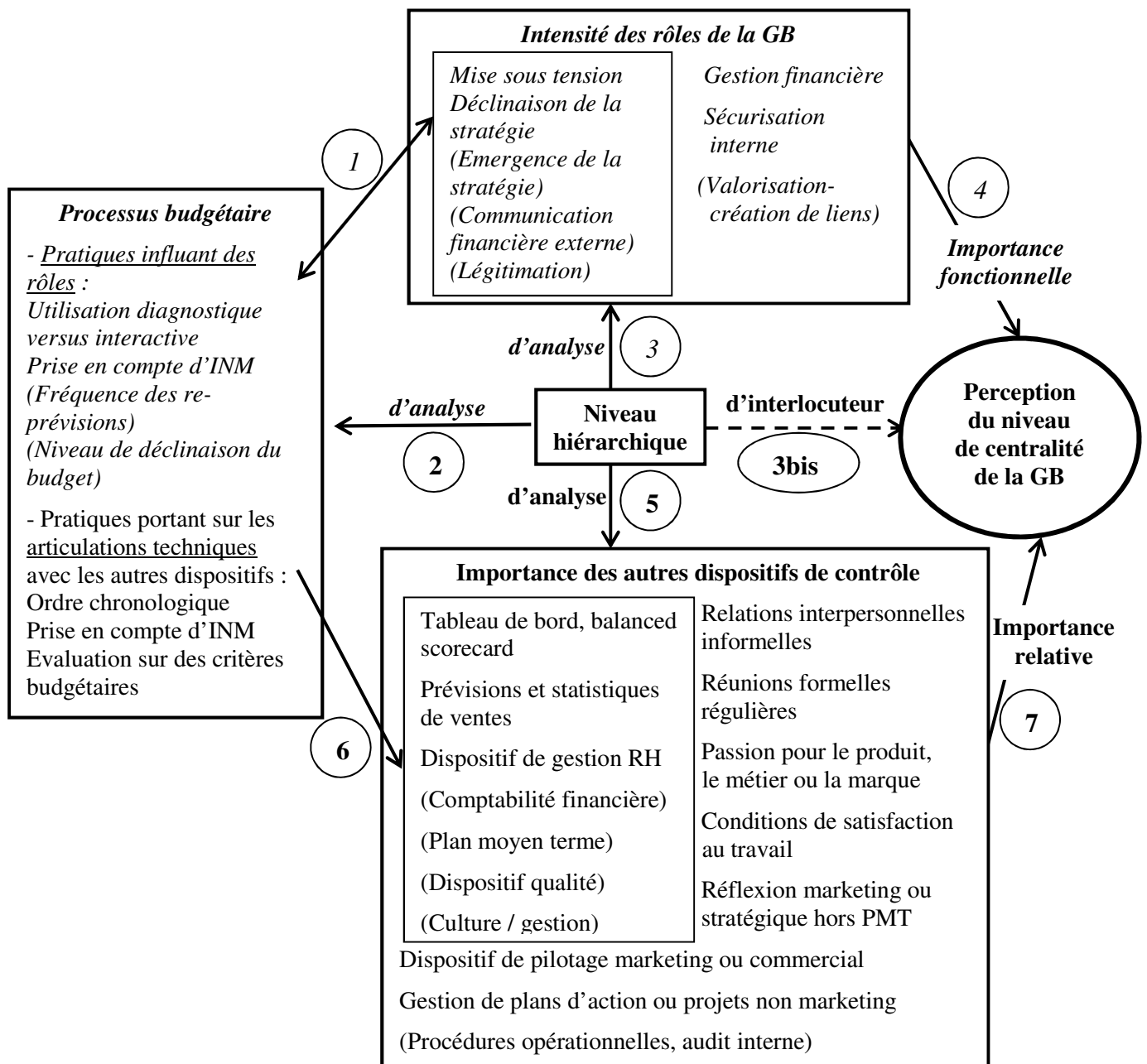
Conclusion du chapitre 7

Ce chapitre s'intéressait à l'influence des autres dispositifs sur la GB. Il a permis de dégager :

- des régularités sur la nature des relations entre pratiques budgétaires, niveau hiérarchique et autres dispositifs qui influencent l'importance relative de la GB ;
- les pratiques budgétaires et les dispositifs de contrôle qui influencent le plus l'importance relative de la GB pour chacun des types d'entités ;
- et, sur la base des deux points ci-dessus et du chapitre 6, les facteurs qui, à travers leur influence sur l'importance fonctionnelle et/ou l'importance relative de la GB, expliquent la perception des divers niveaux de centralité de la GB.

Ces résultats permettent de terminer de renseigner notre cadre conceptuel dans le schéma 13 ci-dessous (les apports du présent chapitre sont indiqués en caractères normaux tandis que ceux dégagés au chapitre 6 sont indiqués en caractères italiques).

Schéma 13 : Facteurs influençant la perception de l'importance de la centralité de la GB



Relation 5 : Influence du niveau hiérarchique sur l'importance des autres dispositifs de contrôle

Nos interlocuteurs ont mentionné au total dix-sept dispositifs de contrôle autres que la GB, dont nous avons apprécié le poids dans le contrôle organisationnel sur la base de leur fréquence et de leur importance combinées. Nous avons classé les dix-sept dispositifs selon leur poids à l'égard du contrôle interne à des subdivisions, du contrôle interne à des sièges et du contrôle par le groupe et nous avons sélectionné pour chaque type de contrôle les dispositifs occupant les neuf premiers rangs. Cette sélection révèle des différences de poids selon le type de contrôle. Ainsi, sur ces dix-sept dispositifs, sept arrivent dans les neuf premiers rangs pour les trois types de contrôle, mais pas toujours au même rang, deux dispositifs arrivent dans les neuf premiers rangs uniquement pour le contrôle interne à des subdivisions ou des sièges et deux uniquement pour le contrôle par le groupe. On relève notamment que les dispositifs formels ont plus d'importance pour le contrôle par le groupe que pour les entités. Ainsi, le niveau hiérarchique, à travers les dispositifs qui y sont attachés et l'utilisation qui en est faite, influence le poids des dispositifs et, par conséquent, leurs interférences potentielles avec la GB.

Relation 6 : Influence des pratiques budgétaires sur le niveau de centralité de la GB à travers l'articulation de la GB avec d'autres dispositifs de contrôle

Les pratiques budgétaires ont des conséquences sur l'articulation de la GB avec principalement quatre dispositifs : les tableaux de bord, la prévision et/ou le suivi des ventes, la gestion prévisionnelle des ressources humaines, les systèmes d'objectifs individuels. Lorsque la GB englobe la prévision et le suivi d'INM ou la prévision et/ou le suivi détaillés des ventes ou la prévision des effectifs ou la fixation des objectifs individuels, cela tend à renforcer l'importance de la GB, principalement à l'égard du rôle de mise sous tension. Dans le cas contraire, ces dispositifs constituent fréquemment des concurrents de la GB, qui peuvent donc potentiellement nuire à sa centralité.

Relation 7 : Influence de l'importance des autres dispositifs de contrôle et de leur articulation avec la GB sur la perception de la centralité de la GB

Récapitulons tout d'abord les niveaux de centralité de la GB à l'égard des trois types contrôles (subi par les subdivisions de la part du groupe, exercé au sein des subdivisions et exercé au sein des sièges), avant d'analyser l'influence des différents dispositifs de contrôle sur ces niveaux de centralité.

La GB apparaît comme un dispositif majeur de contrôle organisationnel interne pour le groupe (la GB est le dispositif le plus important dans seize cas sur vingt-quatre), en raison parfois des rôles joués par la GB (cinq cas sur seize) mais plus souvent de l'absence d'autre dispositif plus fort (onze cas sur seize). Pour le contrôle par le groupe, la GB est en quelque sorte souvent un dispositif majeur par défaut.

A l'égard du contrôle interne par des subdivisions, la centralité de la GB est perçue comme moins forte que dans la relation avec le groupe : elle n'apparaît comme le dispositif le plus central que dans cinq cas sur vingt-quatre ; ce phénomène n'est pas dû à une moindre importance fonctionnelle en interne que dans la relation avec le groupe (elle est au contraire plus forte : quatorze cas sur vingt-quatre en interne aux subdivisions contre six cas sur vingt-quatre dans la relation avec le groupe), mais à l'existence en interne de plus d'autres dispositifs de contrôle organisationnel, aussi ou plus importants que la GB. Cela donne à penser que le contrôle organisationnel global tend à être plus fort, tous dispositifs confondus, en interne que dans la relation avec le groupe.

Enfin, le contrôle interne à des sièges correspond à un cas de figure intermédiaire par rapport aux deux précédents : la forte importance fonctionnelle de la GB (cinq cas sur six) ne suffit pas à en faire le dispositif le plus central en raison de la plus forte importance d'autres dispositifs dans trois cas sur cinq. Le cas inverse (centralité de la GB en dépit d'une importance fonctionnelle modérée) ne vaut que pour une entité. L'interrogation précédemment évoquée (cf. chapitre 6) sur la perception de l'importance fonctionnelle de la GB pour des directions d'entreprise selon le niveau hiérarchique de notre interlocuteur se retrouve donc ici.

Quant aux dispositifs de contrôle qui interviennent dans la perception du niveau de centralité de la GB, à travers leur importance fonctionnelle et/ou leur articulation avec la GB, il apparaît qu'au global, tous types de contrôle confondus, treize dispositifs ont des influences plus particulièrement marquées. Nous récapitulons dans le tableau 112 ci-après la nature de leur influence et le(s) type(s) de contrôle concerné(s), mais sans tenir compte de leur fréquence.

Tableau 112 : Dispositifs les plus influents sur la centralité de la GB et nature de cette influence

Dispositif : <i>types de contrôle surtout concernés</i>	Pas ou peu d'articulation, influence par l'importance intrinsèque	Importance peu dépendante de l'articulation, pourtant fréquente	Influence dépendant de l'articulation
Tableaux de bord : <i>groupes et entités</i>			Renforcement si englobé, concurrence sinon (surtout sur MS); en l'occurrence, plus souvent renforcement
Prévision et/ou suivi des ventes : <i>groupes et entités</i>			Renforcement si englobé, concurrence sinon (sur MS, mais aussi S et parfois M); en l'occurrence, plus souvent concurrence
Dispositif RH : <i>groupes et entités</i>			Renforcement si orienté, concurrence sinon (sur MS); en l'occurrence, plus souvent renforcement
Réunions formelles : <i>groupes et entités, mais encore plus entités</i>		Souvent plus importantes que GB (sur MS, mais aussi S et parfois M), bien que souvent orientées ou en interaction avec elle	
Relations interpersonnelles informelles : <i>entités</i>	Très souvent plus importantes et en concurrence, sur MS, mais aussi sur M et parfois S		
Passion pour le produit, métier, marque : <i>surtout entités</i>	Très souvent plus importante et même contraire à GB, mais sur M uniquement		
PMT ou plan-budget : <i>plus important pour groupes (mais presque aussi souvent mentionné pour entités)</i>		Quand plan précède budget, l'orienté mais ne le concurrence pas ; sont complémentaires	Le moyen-terme disparaît sous le court-terme (budget) en cas de plan-budget
Réflexion marketing ou stratégique hors PMT : <i>groupes et un peu moins entités</i>		Orienté souvent la GB et peut la supplanter sur S	
Pilotage marketing ou commercial : <i>groupes et entités</i>	Peu souvent articulée, mais peut concurrencer sur MS (entités commerciales)		
Gestion de projets ou plans d'action : <i>groupes et entités</i>		Souvent en interaction et parfois en concurrence (MS, mais aussi S et M)	
Culture spécifique à l'égard de la gestion : <i>groupes et entités</i>			Peut renforcer ou concurrencer à tous points de vue selon qu'elle est en phase ou pas
Dispositif qualité ou satisfaction clients : <i>groupes et entités</i>	Rarement plus importante, mais cependant assez souvent en concurrence, sur MS, mais aussi S et parfois M		
Système comptable ou de gestion frais de personnel : <i>plus groupe qu'entités</i>		Parfois plus regardé que GB	Peut nuire à GB si problèmes d'articulation

En définitive, la GB peut être centrale pour plusieurs raisons :

- Son importance fonctionnelle (ou utilité), c'est-à-dire le nombre et l'intensité des rôles qu'elle joue, est forte ; c'est notamment le cas lorsqu'elle est très intégrative par rapport aux autres dispositifs et lorsqu'elle est utilisée de manière interactive ou hybride, deux caractéristiques qui tendent à intensifier son rôle de mise sous tension ; c'est aussi le cas, mais dans une moindre mesure, lorsqu'elle tient compte d'éléments non monétaires, ce qui tend à intensifier son rôle de déclinaison stratégique.
- Bien que l'utilité de la GB ne soit pas forte, il n'y a pas d'autres dispositifs de contrôle perçus comme plus importants qu'elle ; elle constitue alors l'outil central de contrôle par défaut. Ce cas de figure se rencontre beaucoup plus souvent dans la relation au niveau N+1 qu'en interne à des subdivisions.

La GB peut ne pas être centrale en raison de plusieurs facteurs :

- Elle est perçue comme peu utile au regard de ses rôles ; cette faible utilité peut être due au processus budgétaire lui-même (notamment une utilisation diagnostique ou une faible prise en compte des aspects non monétaires, ou encore une faible déclinaison interne de la GB) ; elle peut aussi être due à l'existence d'autres dispositifs qui la concurrencent sur certains de ses rôles et/ou dont l'articulation avec elle ne la favorise pas. La concurrence d'autres dispositifs s'exerce principalement sur le rôle de mise sous tension pour lequel elle est souvent liée à l'articulation sur la production de données : si les autres dispositifs ne sont pas englobés par la GB, ils ont tendance à entrer en concurrence avec elle, même si la production de données est articulée (sous forme de système hiérarchisé ou d'interaction). La concurrence s'exerce aussi, mais dans une moindre mesure, sur les rôles de motivation douce à travers des dispositifs informels et/ou oraux. Ce cas de figure se rencontre davantage en interne à des subdivisions que dans la relation au niveau N+1.
- Même si la GB a une forte importance fonctionnelle, d'autres dispositifs de contrôle, soit par leur nombre, soit par leur propre importance fonctionnelle, ne lui permettent pas d'être centrale ; dans ce cas, le contrôle organisationnel global est particulièrement fort. Ce cas de figure se rencontre surtout en interne à des subdivisions.

CHAPITRE 8. SYNTHÈSE, INTERPRÉTATION ET DISCUSSION DES RESULTATS

L'objectif de ce chapitre est double :

- croiser les résultats des chapitres 6 et 7 pour en fournir une interprétation globale ;
- confronter ces résultats avec la littérature : ce qu'ils apportent, ce qu'ils confortent ou, au contraire, ce qu'ils remettent en cause.

Chacune des six sections de ce chapitre est consacrée à un axe principal de nos résultats et à sa discussion. Les deux premières sont consacrées à deux catégories de rôles aux implications différentes pour l'importance fonctionnelle et la centralité de la GB. La section trois concerne la coexistence de la GB avec d'autres dispositifs de contrôle. La section quatre se rapporte aux conséquences des pratiques sur l'importance fonctionnelle de la GB et sur sa centralité. La section cinq concerne l'influence du niveau hiérarchique. La section six fournit une synthèse des sections précédentes à travers une arborescence des facteurs d'influence qui débouche sur une typologie budgétaire au regard de deux critères : l'utilité de la GB pour le contrôle organisationnel (ou importance fonctionnelle) et son niveau de centralité. Enfin, la conclusion du chapitre permet de dégager les lignes forces de l'ensemble de ces résultats et en propose une interprétation globale.

Section 1. Rôles financiers et sécurisation interne : une chasse gardée de la GB

1. La dimension financière et la sécurisation interne arrivent aux premiers rangs des rôles budgétaires

Le chapitre 6 montre que la dimension financière de la GB, au titre de l'un et/ou l'autre de ses deux rôles (communication financière externe et gestion financière interne), ainsi que le rôle psychosociologique de sécurisation occupent les premiers rangs en termes de tendances générales dans la hiérarchie des rôles budgétaires, quel que soit le type d'entités. Rappelons en effet les rangs, les intensités et les dispersions de ces rôles selon le niveau d'analyse et le type d'entités.

Tableau 113 : Récapitulatif des données sur les rôles financiers et sur la sécurisation

	Dans la relation au niveau N+1 (24 subdivisions, 2 sièges)			Pour le contrôle par les subdivisions (24)			Pour le contrôle par les sièges (6) ¹²⁸	
	Rang	Intensité	Ecart-type	Rang	Intensité	Ecart-type	Rang	Intensité
Sécurisation interne	(Rôle non pertinent) ¹²⁹			1 ^{er}	4	0,63	3 ^{ème}	4,33
Gestion financière	(Rôle non pertinent) ¹³⁰			2 ^{ème}	3,56	1,27	2 ^{ème}	4,42
Communication financière	1 ^{er}	3,38	1,14	4 ^{ème}	3,19	1,33	1 ^{er}	4,75

Ainsi, on constate qu'au moins l'un des deux rôles financiers arrive systématiquement dans les deux premiers rôles pour le contrôle exercé par l'entité : les deux pour les sièges, et seulement la gestion financière pour les subdivisions ; la moindre importance pour les subdivisions de la communication financière externe n'est pas surprenante, puisque ce rôle ne concerne que d'autres parties prenantes que le groupe et que les subdivisions en ont généralement peu¹³¹. Le premier rang du rôle de communication financière pour les sièges est confirmé par le fait que les subdivisions voient ce rôle comme important pour leur direction d'entreprise ou de groupe.

5 : « On doit sortir tous les quarts des chiffres et on a également une communication très forte de la part du management tous les trimestres suite à la publication des chiffres à Wall Street.

[...] Par rapport à tous ces mécanismes dont vous m'avez parlés, quelle est la place de la GB, toujours dans la relation par rapport au groupe ?

Ah, c'est la première ! Il y a un truc qui est très simple : dans toutes les présentations pourtant business, on commence toujours par les chiffres. Et, par exemple, quand nos résultats France sont communiqués, c'est 1°) les chiffres et 2°) on peut rentrer sur les priorités, la stratégie, etc. »

Quant au rôle de sécurisation interne, il arrive au premier rang pour le contrôle interne à des subdivisions et, certes, seulement en troisième rang pour le contrôle exercé par des sièges, mais cependant devant tous les autres rôles non financiers et avec une forte intensité.

21 : « C'est clairement identifié comme un repère. [...] Chez nous, le budget, il est clair qu'on en ressent l'utilité en interne. On parlait tout de suite de sécurisation externe des parties prenantes, eh bien, chez nous, s'il y a une sécurisation, c'est bien plus en interne que vis-à-vis de l'externe. »¹³²

¹²⁸ Nous préférons ici ne pas reprendre les écarts-types, non significatifs compte-tenu du faible nombre de sièges.

¹²⁹ Pour mémoire, ce rôle concerne les salariés de l'entité et ne vaut donc que pour l'analyse interne à l'entité, au titre du contrôle qu'elle exerce.

¹³⁰ Pour mémoire, le rôle de gestion financière ne concerne que le niveau interne d'analyse de la GB, au titre de la visibilité en termes de rentabilité, de trésorerie et informations qui peuvent constituer le support de décisions financières par l'entité.

¹³¹ Rappelons ce que recouvre le rôle de communication financière externe :

- pour la relation au niveau N+1 : il ne concerne pas les sièges (qui ont renseigné ce rôle au titre du contrôle de leur part, en troisième colonne du tableau) ; les chiffres pour ce niveau d'analyse traduisent donc uniquement l'appréciation par des subdivisions de ce que ce rôle représente de leur point de vue pour le siège et non pas pour elles (en ce qui les concerne, ce rôle est renseigné au titre de la deuxième colonne du tableau) ; c'est d'ailleurs la raison pour laquelle ce rôle n'a d'ailleurs été mentionné que par dix-sept subdivisions : toutes ne se sentaient pas à même de se prononcer sur le rôle de la GB pour le siège en matière de communication externe ;
- pour le contrôle exercé par les subdivisions : il ne concerne que la communication financière par les subdivisions à l'égard de leurs propres parties prenantes mais autres que le siège (établissements financiers ou partenaires sociaux principalement) ; en effet, nous avons considéré que la communication de leurs prévisions et réalisations financières au siège était de toute façon obligatoire ; de ce fait, huit subdivisions ont jugé ce rôle non pertinent pour elles dans la mesure où elles ne communiquent leurs données financières à aucune autre partie prenante que le siège ;
- pour le contrôle exercé par les sièges : il concerne la communication financière à tout type de partie prenante, y compris les actionnaires.

¹³² Ce dernier verbatim évoque le rôle de légitimation externe. Rappelons (cf. chapitre 6, section 1, § 2.5) que nous le distinguons du rôle de communication financière et considérons qu'il est obligatoirement limité dès lors que la GB joue d'autres rôles que celui de communication financière. Par ailleurs, l'intervention d'un facteur taille nous a conduite à

L'importance des rôles financiers est conforme aux résultats des enquêtes de Sponem (2004) et de Bescos *et al* (2003) présentées au chapitre 1. Pour la sécurisation interne, nous n'avons en revanche pas trouvé d'enquête à laquelle comparer nos résultats.

2. Des rôles *a priori* assez peu influencés par les pratiques

Notre analyse de l'influence des pratiques sur les rôles en général a été guidée, d'une part, par la littérature (chapitre 2) et, d'autre part, par nos impressions diffuses lors de la première phase d'analyse des entretiens. Or, ces deux approches n'ont attiré notre attention que sur l'un des trois rôles qui nous intéressent ici, celui de communication financière. C'est plus précisément l'étude de Sponem (2004) et les résultats assez paradoxaux qu'il trouve sur l'absence de relation entre les pratiques et ce rôle et qui ont plus particulièrement éveillé notre attention. Cependant, en ce qui concerne la gestion financière et la sécurisation interne, nous réalisons *a posteriori* qu'il serait plausible qu'ils soient influencés par quelques dimensions des pratiques. Les hypothèses que nous avançons quant à l'influence des pratiques sur ces deux rôles demanderaient donc à être explorées dans le cadre d'une recherche ultérieure.

A propos de la communication financière, rappelons tout d'abord que l'étude de Sponem (2004) suggère qu'elle est très peu influencée par les pratiques et en tout cas, pas par les re-prévisions ni les révisions. Les re-prévisions et révisions ressortent pourtant de cette même étude comme dépendantes du type d'actionnariat (cf. chapitre 2, section 3) et elles ressortent aussi de plusieurs enquêtes comme constituant des pistes d'amélioration de la GB (cf. chapitre 1, section 4, § 3). Nous avons donc cherché à étudier l'éventuel lien (ou absence de lien) entre la communication financière et la fréquence, d'une part, du reporting, d'autre part, des re-prévisions. Il apparaît que la fréquence du reporting n'a pas d'impact sur la communication financière. En revanche, la fréquence des re-prévisions est en lien partiel avec la communication financière : des re-prévisions très fréquentes (de l'ordre du mois) favorisent le rôle de communication financière, sans toutefois totalement l'expliquer (cf. chapitre 6, section 2, § 4). Ainsi, nos résultats sur ce point diffèrent de ceux de Sponem.

En ce qui concerne la sécurisation interne, nous n'avons décelé aucune influence des pratiques. Cependant, il est vraisemblable qu'une utilisation plus fréquente de *rolling forecasts* irait à l'encontre de ce rôle (cf. chapitre 3, section 2). Si ce rôle ressort de notre étude comme quasiment indépendant des pratiques, c'est peut-être parce qu'aucune des entreprises étudiées n'a renoncé aux re-prévisions à fin d'année au profit de *rolling forecasts*. Pour les mêmes raisons, nous ne pouvons pas savoir si des *rolling forecasts* favoriseraient les rôles financiers. Mais si tel était le cas, comme c'est plausible, ce

considérer qu'il n'était que faiblement influencé par les pratiques (en l'occurrence, par le niveau de déclinaison du budget, cf. chapitre 6, section 2, § 2.1.2).

serait alors au détriment de la sécurisation interne. Ainsi, le maintien des re-prévisions à fin d'année constitue peut-être ainsi une condition pour que la GB puisse exercer fortement à la fois ses rôles financiers et un rôle de sécurisation interne.

3. La GB ne semble pas rencontrer de réel concurrent sur ces rôles

Aucun de nos interlocuteurs n'a jamais mentionné de dispositifs concurrents de la GB à l'égard des rôles financiers et de la sécurisation. Pour autant, il est intéressant d'analyser les raisons pour lesquelles d'autres dispositifs ne parviennent pas à se substituer à la GB sur ces rôles. Nos interlocuteurs ne s'étant pas directement exprimés sur ce sujet, nous proposons des hypothèses sur la base des informations que nous avons recueillies quant aux relations de la GB avec d'autres dispositifs à propos d'autres rôles. Elles demanderaient donc à être vérifiées.

A l'égard des rôles financiers, les seuls outils susceptibles de se substituer à la GB seraient dans l'absolu des dispositifs fournissant des prévisions financières et leur suivi, à savoir les *rolling forecasts*, les dispositifs de prévision et de suivi des ventes, le tableau de bord ou le *balanced scorecard*. Il s'avère que les *rolling forecasts* et le *balanced scorecard* ne sont pas utilisés, ou très peu, dans les entreprises étudiées. Quant au tableau de bord, bien que fréquemment utilisé, il ressort de nos résultats comme très majoritairement, soit englobé par la GB, soit orienté par elle notamment sur les données financières, ce qui explique qu'il ne puisse pas concurrencer la GB sur ses rôles financiers. Il peut le faire en revanche sur les autres catégories de rôles, en raison de son caractère plus opérationnel. Enfin, les dispositifs spécifiques de prévision et de suivi des ventes sont moins souvent utilisés ; toujours articulés avec la GB, il leur arrive d'orienter la GB (dans 30 % des cas où ils sont utilisés) et de la concurrencer, mais, là encore, pas sur ses rôles financiers, en raison *a priori* du fait qu'ils ne couvrent pas l'ensemble des données financières.

Ces résultats sont convergents avec la littérature. En effet, en ce qui concerne les *rolling forecasts*, on a vu au chapitre 3 que, même dans des pays où elles sont pourtant plus utilisées qu'en France, elles ne se substituent pas au budget annuel et le complètent tout au plus (Sivabalan *et al*, 2009). En ce qui concerne le *balanced scorecard*, il ressort du chapitre 3 que ses éventuels atouts par rapport à la GB se situent non pas sur le registre financier mais sur ceux de la stratégie et du pilotage. C'est d'ailleurs la raison pour laquelle Otley (1999) considère qu'il a besoin d'être complété par les systèmes financiers de mesure tels que les budgets. Le tableau de bord, enfin, ressort comme souvent annexé en France de fait par la GB et est même souvent confondu avec le suivi budgétaire (HEC-DFCG, Nguyen et de Laigue, 2010).

Quant à la sécurisation interne, rappelons que, bien que nous en ayons donné à nos interlocuteurs une définition très large (cf. chapitre 6), nous pensons qu'il peut être favorisé par l'utilisation de la GB comme dispositif de direction par objectifs et, ainsi, par sa capacité à informer clairement les managers de ce qu'on attend d'eux (Chenhall et Brownell, 1988 ; Collins, 1982 ; Marginson et Ogden, 2005 ; cf. chapitre 1, section 2, § 2.4.4). Ces objectifs doivent aussi ne pas être modifiés trop fréquemment pour pouvoir constituer des repères. Ainsi, l'on pourrait penser que tout dispositif utilisé à des fins de direction par objectifs (pas obligatoirement financiers) peut jouer ce rôle à la place de la GB, qu'il s'agisse par exemple d'un *balanced scorecard*, d'un système de prévision des ventes pour des commerciaux, d'un dispositif de gestion de projets ou d'un dispositif RH d'objectifs individuels. Pourtant, le chapitre 7 (tableau X, section 3, § 3.3) montre qu'aucun de ces dispositifs ne concurrence la GB dans plus d'un ou deux cas sur ce que nous avons appelé la « motivation douce », dont dépend la sécurisation¹³³. Les pistes d'explication à ce constat diffèrent selon les dispositifs. En ce qui concerne les dispositifs de gestion de projets ou de prévision des ventes, ils ont pour inconvénient d'avoir un focus trop particulier sur certaines fonctions. Qui plus est, pour la prévision des ventes, elle est le plus souvent, soit intégrée, soit orientée par la GB. C'est aussi le cas dans nos résultats de la plupart des dispositifs RH d'objectifs individuels et de tous les cas (peu nombreux) de *balanced scorecards* mentionnés. Rajoutons également que le *balanced scorecard* peut être défavorisé par la lenteur à changer de culture et de repère :

21 : « Dans la mesure où c'est un outil quand même relativement récent, le BSC ne fait pas encore vraiment partie de la culture de gestion des responsables budgétaires ; ça reste un outil mineur dans la tête des gens. »

La GB semble donc bénéficier d'une exclusivité sur ses rôles financiers et d'une capacité particulièrement forte à assurer une sécurisation interne en tant que dispositif transversal et intégrateur de direction par objectifs. En ce qui concerne ce dernier rôle, cela peut cependant être en partie lié à une forme de résistance culturelle à l'égard du nouvel outil qu'est le *balanced scorecard*.

4. Des rôles susceptibles d'expliquer l'utilisation généralisée de la GB

L'importance des rôles financiers et de sécurisation de la GB et la forme d'exclusivité que la GB semble avoir sur eux constituent moins des facteurs de centralité de la GB qu'une éventuelle explication à son utilisation si généralisée. En effet, ces deux rôles ne suffisent pas à rendre la GB centrale lorsqu'il existe d'autres dispositifs intéressants à l'égard des autres rôles, mais ils pourraient en revanche suffire à dissuader d'abandonner la GB si elle est perçue comme la plus ou la seule à même de les servir. Cela est convergent avec Hansen et Van der Stede (2004) qui montrent qu'il suffit qu'un seul rôle budgétaire soit important pour améliorer la satisfaction globale à l'égard de la GB.

¹³³La concurrence sur la motivation douce existe pourtant, mais elle vient de dispositifs présentant un caractère informel et/ou oral et qui ne peuvent donc pas servir la sécurisation en tant que dispositifs de direction par objectifs.

La littérature n'offre qu'un support limité à cette proposition. Certes, quelques auteurs considèrent que les rôles financiers constituent désormais le seul intérêt de la GB (Bunce *et al*, 1995 ; Ekholm et Wallin, 2000). Nous n'avons cependant pas trouvé d'argument équivalent en ce qui concerne la sécurisation, du moins conforme à l'explication précise que nous proposons. En effet, nous n'avons trouvé que des recherches considérant que le maintien de certains outils de gestion ou de la GB en particulier est dû principalement à leur caractère sécurisant au sens le plus large : en tant que rituel (Zrihen, 2002) ou au titre de la cohérence psychologique ou cognitive (Bourguignon *et al*, 2004 ; Covaleski *et al*, 2003 ; Zrihen, 2002), mais pas de sa capacité privilégiée, comparativement à d'autres dispositifs fournissant des objectifs clairs, à réduire pour les managers l'ambiguïté attachée à leur poste. Notre interprétation aurait donc besoin d'être vérifiée.

Conclusion de la section 1

La sécurisation interne et les rôles financiers constituent le socle de la GB : ce sont ses rôles les plus incontournables, car ils sont à la fois peu influencés par les pratiques et peu disputés à la GB par d'autres dispositifs de contrôle. Ils sont ainsi susceptibles d'expliquer le maintien de la GB dans presque tout type d'entreprise, mais pas ses divers niveaux de centralité.

Pour la sécurisation des individus, l'exclusivité de la GB en ce qui concerne la capacité à indiquer précisément aux managers ce qui est attendu d'eux pourrait dans l'absolu être remise en cause par le *balanced scorecard*. L'avantage actuel de la GB par rapport au *balanced scorecard* sur ce registre s'explique peut-être par une lenteur d'ordres culturel et cognitif à adopter de nouveaux outils.

Section 2. Mise sous tension et rôles stratégiques : les leviers d'importance fonctionnelle de la GB

1. Des rôles au potentiel relativement exploitable et exploité

Le chapitre 6 montre que la mise sous tension et la déclinaison de la stratégie font partie des rôles dont le rang présente le plus de disparité selon le niveau d'analyse et le type d'entités et ce, en lien notamment avec les pratiques budgétaires. Rappelons en effet que l'intensité de la mise sous tension ressort de nos résultats comme d'autant plus forte que la GB est utilisée de manière moins diagnostique, et celle de la déclinaison de la stratégie, comme d'autant plus forte que la prise en compte des données non monétaires est grande. Ce constat est cohérent avec l'enquête de Cartesis-Parson Consulting (2007) qui révèle que l'efficacité du dispositif prévisionnel à court-terme (budget) et à moyen-terme (plans opérationnel et stratégique) est meilleure lorsque le budget est couplé avec la

définition et la discussion des plans d'action. Rappelons aussi que la déclinaison de la stratégie est favorisée par l'existence d'un cadrage, dont la fermeté augmente l'intensité de ce rôle et dont le contenu oriente sa modalité d'expression. L'hétérogénéité des pratiques à ces égards et, par voie de conséquence, les variations d'intensité de ces deux rôles sont nettement plus marquées en interne à des subdivisions que dans la relation au niveau N+1 ou pour des sièges.

Quant au rôle d'émergence de la stratégie, il est aussi influencé, mais dans une moindre mesure, par les pratiques : en l'occurrence, surtout par l'absence d'un cadrage ou, lorsqu'il en existe un, sa souplesse sur les aspects non monétaires. Ce rôle reste cependant relativement accessoire au regard de son rang ou de son intensité.

Pour étayer nos propos, rappelons les résultats sur ces rôles (cf. tableaux 73, 75 et 76, chapitre 6).

Tableau 114 : Récapitulatif des données sur la mise sous tension et les rôles stratégiques

	Dans la relation au niveau N+1 (24 subdivisions, 2 sièges)			Pour le contrôle par les subdivisions (24)			Pour le contrôle par les sièges (6)	
	Rang (sur 6)	Intensité	Ecart-type	Rang (sur 8)	Intensité	Ecart- type	Rang (sur 8)	Intensité
Mise sous tension	2 ^{ème}	3,04	0,81	3 ^{ème}	3,38	1,10	5 ^{ème}	3,5
Déclinaison stratégie	3 ^{ème}	2,77	0,96	6 ^{ème}	3,05	1,14	4 ^{ème}	3,83
Emergence stratégie	4 ^{ème}	1,92	0,89	7 ^{ème}	2,4	0,79	8 ^{ème}	2,58

Soulignons tout d'abord que nous mettons en évidence l'influence du cadrage budgétaire (existence, fermeté et contenu) sur les rôles stratégiques. La seule étude la signalant à notre connaissance émane d'un cabinet de consultants (Cartesis-Parson Consulting, 2007). Rappelons aussi que ce cadrage peut exister même en l'absence d'une démarche ou d'un document formalisés sur les orientations à plus d'un an (de type plan moyen terme, plan stratégique, plan marketing à moyen terme ou autre). Nous avons en effet trouvé plusieurs cas où la déclinaison de la stratégie est évaluée comme forte en dépit de l'absence d'orientations explicites à moyen terme mais où il existe un cadrage budgétaire. Les objectifs indiqués lors de ce cadrage sont alors considérés comme l'expression de la stratégie à un an, qu'il existe ou pas une intention stratégique à plus moyen terme informelle pour l'orienter.

Soulignons aussi que nos résultats quant à l'influence des pratiques sur ces rôles complètent les travaux de Simons à certains égards et ne convergent pas avec eux à d'autres. Ils confirment notre interprétation des écrits de Simons (1995) quant aux effets d'une utilisation interactive sur le niveau de difficulté des objectifs, liée à ce que nous avons appelé le *slack inversé* (*contingency buffer*, selon Simons, 1995). En revanche, ils ne sont pas convergents avec la conception de Simons quant aux effets du type d'utilisation de la GB sur ses rôles : nos résultats ne vérifient pas l'influence du type d'utilisation sur les rôles stratégiques mais en révèlent une sur l'intensité de la mise sous tension. Sur ce point, nos résultats confirment l'interprétation que nous avons réalisée des résultats de Sponem (2004) et d'Hansen et Van der Stede (2004) (cf. chapitre 2, section 3). Enfin, on a vu que toutes les recherches ne semblaient pas convergentes en ce qui concerne le caractère bipolaire ou binaire du type

d'utilisation (cf. chapitre 5, section 1, § 3.1). Nos résultats soutiennent une conception bipolaire admettant, à l'inverse de Bisbe *et al* (2007), des utilisations intermédiaires, c'est-à-dire plutôt diagnostique, ou hybride ou encore plutôt interactive, ainsi que le montre le tableau ci-dessous.

Tableau 115 : Récapitulatif des types d'utilisation de la GB selon le niveau d'analyse et le type d'entités¹³⁴

Type d'utilisation	Totalement diagnostique	Totalement interactive	Intermédiaire	Plutôt diagnostique	Hybride	Plutôt interactive
Pour les 24 subdivisions dans leur relation au siège ou groupe	12	0	12	7	4	1
En interne aux 24 subdivisions	6	1	17	8	6	3
En interne aux 6 sièges	1	0	5	2	3	0
Pour 2 sièges dans leur relation aux actionnaires	2	0	0	0	0	0

Ajoutons que les utilisations intermédiaires que nous avons constatées ont presque toujours en commun de combiner une rémunération au moins partiellement fondée sur le respect du budget (spécifique au périmètre de responsabilité) avec des pratiques différant d'une utilisation diagnostique sur les autres critères de caractérisation de ce type d'utilisation. Nos résultats convergent donc sur ce point avec Sponem (2004) et Van der Stede (2001) ainsi qu'avec Simons (1995) sur l'exception qu'il fait spécifiquement pour la GB à sa conception binaire du type d'utilisation. Or, il est intéressant de remarquer que la fréquence d'une rémunération sur des critères budgétaires combinée avec d'autres caractéristiques ne relevant pas d'une utilisation diagnostique suggère de déplacer l'objet du débat qui constitue le cœur du courant RAPM. En effet, alors que le courant RAPM s'intéresse principalement à la pertinence du style d'évaluation au regard de ses effets (et aussi souvent en fonction de facteurs de contingence), notre étude suggère qu'il peut être intéressant de s'interroger sur les autres dimensions des pratiques auxquelles le type d'évaluation-rémunération est associé : est-il combiné à une forte implication de la direction, à une attention aux écarts y compris en l'absence de dérive, à un intérêt particulier pour les plans d'action et les considérations opérationnelles ? En effet, les autres dimensions auxquelles le style d'évaluation est associé expliqueraient peut-être autant, si ce n'est plus, que le type d'évaluation lui-même les effets positifs ou négatifs de la GB. Soulignons cependant que la conception que nous avons proposée d'une utilisation hybride s'accommode mal d'une évaluation-rémunération exclusivement fondée sur le respect du budget et est souvent assez proche du « *profit conscious style* » d'Hopwood (1972) ; en effet, elle exclut la notion d'évaluation sur un contrat totalement fixe de performance.

Remarquons aussi que les trois modalités d'expression de la déclinaison de la stratégie que nous avons identifiées présentent quelques similitudes avec la typologie sur les styles de management

¹³⁴ La colonne « utilisation intermédiaire » correspond à la somme des utilisations plutôt diagnostiques, hybrides, plutôt interactives.

stratégique de Goold et Campbell (1987). Les similarités portent sur le fait que les objectifs que la hiérarchie souhaite valider dans le budget peuvent être à la fois monétaires et non monétaires (dans le type dit de la « planification stratégique »), ou principalement monétaires mais en tenant compte d'aspects non monétaires (dans le type dit du « contrôle stratégique »), ou encore strictement monétaires (dans le type dit du « contrôle financier »). Les modalités d'expression de la déclinaison de la stratégie que nous distinguons diffèrent cependant de cette typologie à plusieurs titres. Tout d'abord, Goold et Campbell ne situent leur typologie que dans le cadre de la relation entre un groupe et ses subdivisions, alors que nous avons observé différentes modalités d'expression de la déclinaison de la stratégie également en interne à des subdivisions. Mais surtout, dans les trois types de Goold et Campbell, le groupe n'indique pas, préalablement à une éventuelle négociation, ses souhaits, qu'ils portent ou pas exclusivement sur des données monétaires. A l'inverse, nous considérons que le rôle de la déclinaison de la stratégie ne peut exister que si la hiérarchie indique ses souhaits au moins de manière informelle, ou plus encore à travers un cadrage, négociable ou pas (cela renvoie à la fermeté du cadrage) et découlant ou pas d'un plan à moyen terme.

Mais l'intérêt essentiel de nos résultats quant à l'influence des pratiques sur les rôles de mise sous tension et à l'égard de la stratégie est de montrer que ces rôles représentent un fort potentiel de la GB à l'égard du contrôle organisationnel et que ce potentiel est exploitable par un dirigeant à travers le choix des pratiques budgétaires. C'est un point commun qui les différencie des cinq autres rôles. En effet, trois autres rôles – la gestion financière, la sécurisation interne et la valorisation- apparaissent certes comme importants, mais ne subissent *a priori* pas d'influence des pratiques (ou nous ne l'avons pas décelée) ; ils ne constituent donc pas un levier activable par un dirigeant (autre que par le seul fait d'utiliser la GB). Quant à la communication financière et la légitimation, ils apparaissent dans notre étude comme assez peu à très peu influencés par les pratiques. Qui plus est, sur ces deux derniers rôles, seul celui de communication financière présente une intensité forte en moyenne –et donc un réel intérêt pour le contrôle organisationnel- et ce, uniquement pour le contrôle exercé par des directions de groupe ou d'entreprises, beaucoup moins pour le contrôle par des subdivisions.

Par ailleurs, un autre point commun de ces trois rôles est que leur optimisation appelle des pratiques opposées à la conception la plus traditionnelle de la GB, caractérisée par une utilisation diagnostique à des fins de déclinaison d'une stratégie prioritairement financière.

A ce sujet, il pourrait être intéressant d'établir une typologie des différentes manières que les entreprises ont de combiner, à travers leurs pratiques, ces différents rôles et leurs différentes expressions. Cependant, les combinaisons possibles sont très nombreuses puisqu'elles portent sur la combinaison de cinq types d'utilisation de la GB (diagnostique, plutôt diagnostique, hybride, plutôt interactive, interactive), trois types de déclinaison de la stratégie et un rôle d'urgence. Ainsi, au

regard de la multiplicité des combinaisons possibles, seule une recherche quantitative et portant sur un grand nombre d'entreprises permettrait de dégager une typologie valide.

Soulignons toutefois que l'optimisation simultanée des trois rôles n'est guère possible, car les pratiques qu'ils appellent chacun pour leur optimisation respective ne sont que partiellement compatibles. En effet, une utilisation interactive (pour optimiser la mise sous tension) est compatible avec une prise en compte des données non monétaires, utile à la fois à une déclinaison globale de la stratégie et à une émergence de la stratégie. En revanche, il est beaucoup plus délicat de doser la fermeté et la nature du cadrage budgétaire permettant de combiner les rôles de déclinaison et d'émergence de la stratégie. Seul un cas intermédiaire est possible (cf. section 1, § 2.2.5) ; plus précisément, l'émergence de la stratégie est conciliable avec une déclinaison monétaire argumentée associée à une utilisation peu diagnostique. Nous qualifions ce cas d'intermédiaire, car il n'optimise pas totalement, ni la mise sous tension (qui n'est pas totalement interactive), ni la déclinaison de la stratégie (qui n'est pas globale). Il permet néanmoins d'obtenir des intensités assez élevées pour les trois rôles. Nous n'avons trouvé dans nos entretiens qu'un seul cas illustrant assez bien ce compromis dans la recherche de combinaison des trois rôles. Dans cet entretien, notre interlocuteur a en effet attribué aux trois rôles des notes supérieures à la moyenne des autres entretiens (note de 4 pour la mise sous tension, 4 pour la déclinaison de la stratégie et 3 pour l'émergence de la stratégie). Dans cette entreprise, la GB est utilisée, selon nos critères, de manière plutôt mais pas totalement interactive, puisque les managers reçoivent des primes calculées pour 50 à 60 % sur le respect de leur budget propre (mais, pour le reste, sur le budget global de l'entité et sur des objectifs individuels qualitatifs). Par ailleurs, il existe un cadrage budgétaire, plutôt financier mais souple, et inspiré sans être totalement contraint par un plan moyen terme. Notre interlocuteur s'exprime en ces termes sur l'intérêt de la GB :

10 : « *Est-ce que vous estimez que la GB est centrale dans votre entreprise ?* »

Oui, parce que c'est la colonne vertébrale de tout un tas de mécanismes internes de contrôle du business, de réunions, de revues très organisées, très structurées de pilotage opérationnel et où on échange beaucoup.

Il n'y a pas d'autre dispositif plus central, parmi ceux que vous m'avez évoqués ?

Non. Cela ne veut pas dire que la GB suffit, qu'elle peut tout faire ! Mais il n'y en a pas de plus central.

[...] Le mot de la fin : à quoi sert principalement la GB dans votre entreprise et mieux que tout autre dispositif ? C'est de permettre au management à tous les niveaux de vérifier que la marche des affaires est conforme aux objectifs financiers fixés et de mettre en œuvre toutes les corrections nécessaires. »

L'intérêt d'une telle « stratégie budgétaire » est qu'elle permet de créer une sorte de dynamique interne à la GB et au service de la performance. L'expression « dynamique interne » signifie que la GB peut être dans ce cas à elle seule porteuse d'un équilibre entre les forces que Simons qualifie de « positives » et « négatives », mais qu'il propose de créer par plusieurs dispositifs de contrôle et non par un seul (cf chapitre 3). Une telle stratégie permet en effet de concilier un rôle important de déclinaison (force « négative » selon Simons, que nous préférons qualifier de « contraignante ») et un rôle assez important d'émergence de la stratégie (force « positive » selon Simons, que nous préférons qualifier de « d'inspirante »).

Cependant, l'impossibilité à totalement optimiser simultanément les trois rôles atteste aussi que la GB ne constitue pas un dispositif omnipotent, ainsi que Barret et Fraser (1978) l'ont souligné depuis longtemps. Notre propos est de signaler que les cas d'utilisation hybride que nous avons relevés montrent qu'une proportion non négligeable d'entreprises fait une utilisation assez nuancée et non strictement traditionnelle de la GB. Cela nous semble correspondre à une volonté d'exploiter au mieux le potentiel intéressant de la GB pour le contrôle organisationnel, en essayant de combiner deux des trois rôles que sont la mise sous tension, la déclinaison de la stratégie et l'émergence de la stratégie. Mais dès lors, pourquoi ce potentiel n'est-il pas plus systématiquement utilisé ? Pourquoi trouve-t-on une proportion également non négligeable d'entreprises utilisant la GB de manière diagnostique et/ou pour décliner une stratégie strictement financière ?

2. Un potentiel exploitable sous réserve d'une évolution des pratiques

Les pratiques permettant d'exploiter au mieux le potentiel que représentent pour le contrôle organisationnel les rôles de mise sous tension et à l'égard de la stratégie sont sensiblement éloignées de la conception traditionnelle de la GB. En effet, dès ses débuts, la GB a été clairement conçue comme un outil du contrôle des résultats, dont le caractère cybernétique peut séduire par sa rationalité et par sa capacité à s'autoréguler. Ces caractéristiques sont à rapprocher du mythe de la rationalité et du mythe de l'instrument qui seraient attachés à la GB (Beth et Zrihen, 2000). Elle postule également qu'une part importante de la motivation des individus au travail est pécuniaire. Enfin, il est vraisemblable que la GB ait été pendant longtemps exclusivement enseignée aux futurs dirigeants et contrôleurs de gestion comme un outil de contrôle des résultats et, prioritairement, des résultats financiers. Faire évoluer les pratiques budgétaires d'une utilisation diagnostique vers une utilisation hybride, voire interactive, ou ne serait-ce que tenir compte d'aspects opérationnels dans les objectifs budgétaires, la négociation des objectifs monétaires ou le suivi des écarts constitue donc un changement culturel et cognitif. Or, on a vu au chapitre 3 que la culture est l'élément du contrôle organisationnel le plus difficile et le plus lent à faire évoluer. On a aussi vu au chapitre 2, en nous appuyant sur la théorie de la structuration de Giddens et sur la théorie institutionnelle, que les pratiques budgétaires, par leur caractère routinier, présentent une forme d'inertie, de persistance. La proportion d'entreprises utilisant la GB de manière traditionnelle dans notre étude suggère que cette hypothèse, à la fois culturelle et non fonctionnaliste, est pertinente. Cette hypothèse est convergente avec l'analyse de Grandlund (2001) pour expliquer un cas de résistance à l'introduction de l'ABC (et d'échec de celle-ci). Il avance en effet que les systèmes de comptabilité de gestion sont des schèmes d'interprétation plus difficiles que d'autres à changer parce que les arguments économiques -qui trouvent leur source dans la création de visibilité en termes financiers- sont parmi les plus puissants

qui soient pour légitimer l'action organisationnelle et managériale. Il note aussi que la routinisation des pratiques constitue des stabilisateurs naturels de la vie organisationnelle et que leur rupture crée un sentiment d'incertitude.

Conclusion de la section 2

Les rôles de mise sous tension, de déclinaison de la stratégie et d'émergence de la stratégie sont ceux qui, compte-tenu de leur dépendance aux pratiques, contribuent le plus à expliquer les degrés divers d'importance fonctionnelle de la GB. Comme ce sont également des rôles fonctionnalistes, visant directement l'optimisation de la performance économique, c'est à travers eux qu'un dirigeant peut le plus directement accroître l'intérêt de la GB pour le contrôle organisationnel. L'exploitation maximale de la GB à travers ses trois rôles se heurte cependant à deux limites.

Tout d'abord, les pratiques favorisant chacun de ces trois rôles ne sont pas totalement compatibles. Plus précisément, il n'est pas possible d'avoir un cadrage budgétaire qui, par son niveau de fermeté et son contenu, permette d'optimiser simultanément la déclinaison et l'émergence de la stratégie. De même, il n'est pas possible de combiner une très forte mise sous tension (qui suppose une utilisation interactive) avec une très forte déclinaison de la stratégie (qui suppose une utilisation diagnostique)¹³⁵. Le compromis le plus acceptable à cet égard correspond à une utilisation intermédiaire de la GB, ni totalement diagnostique, ni totalement interactive. Nos résultats montrent qu'une proportion non négligeable d'entités (et plus forte en interne aux subdivisions que dans la relation au niveau N+1) adopte ce type d'utilisation nuancée de la GB. Elle se traduit généralement par la combinaison d'une évaluation et rémunération partiellement fondées sur des critères budgétaires, une interaction forte avec la hiérarchie tout au long de l'année sur les plans d'action envisageables ainsi qu'un éventuel aménagement en cours d'année des objectifs initiaux en fonction des circonstances. On constate que ces pratiques s'éloignent sensiblement de la conception traditionnelle de la GB, à savoir une utilisation clairement diagnostique et prioritairement centrée sur les aspects financiers. Cela nous amène à la deuxième limite.

En effet, il est probable qu'une difficulté d'ordre culturel à faire évoluer les conceptions en matière de pratiques budgétaires puisse expliquer qu'une majorité des entreprises, surtout aux niveaux hiérarchiques les plus élevés, continue à utiliser la GB de manière traditionnelle et, par conséquent, à ne pas exploiter au mieux les possibilités que la GB offre pour le contrôle organisationnel.

¹³⁵ Soulignons que nos résultats montrent que la déclinaison de la stratégie nécessite une utilisation diagnostique, mais qu'une utilisation diagnostique peut aussi viser la seule mise sous tension, même en l'absence de stratégie claire et donc, de possibilité de la décliner.

Mais on peut également envisager que les entreprises ne ressentent pas la nécessité d'utiliser au mieux la GB pour la mise sous tension et ses rôles à l'égard de la stratégie, parce que d'autres dispositifs leur permettent de satisfaire leurs besoins à l'égard de tout ou partie de ces rôles. Nous traitons de ce point dans la section suivante, au titre de la concurrence d'autres dispositifs sur les rôles budgétaires en général, pas exclusivement sur la mise sous tension et les rôles pour la stratégie.

Section 3. Les principaux adversaires potentiels de la GB

Les adversaires potentiels de la GB sont, soit ceux qui peuvent la concurrencer sur ses rôles, c'est-à-dire se substituer à elle, soit ceux qui peuvent la contrarier, c'est-à-dire orienter les comportements dans un sens contraire au sien. Le chapitre 7 montre que trois types de rôles sont impliqués dans les relations de la GB avec d'autres dispositifs de contrôle : la mise sous tension, les rôles à l'égard de la stratégie et les rôles de motivation psychosociologique (qui englobent la sécurisation ainsi que la valorisation et la création de liens). En revanche, ne sont pas concernés le rôle de légitimation et les rôles financiers, de communication externe et de gestion financière interne.

Nous récapitulons tout d'abord ici quels sont les principaux concurrents ou au contraire alliés de la GB, sur quels rôles et à quel titre. Puis nous rapprochons nos observations de la revue de littérature réalisée au chapitre 3 sur les différents modes, vecteurs et outils de contrôle.

1. Deux catégories de dispositifs influents

Sur les dix-sept dispositifs de contrôle mentionnés par nos interlocuteurs, quatorze peuvent avoir une influence sensible sur le niveau de centralité de la GB (cf. chapitre 7). Nous ne reprendrons cependant ici que les sept qui ont l'influence la plus significative¹³⁶. Ils relèvent de deux catégories différentes : l'existence de certains dispositifs compromet systématiquement la centralité de la GB, quelles que soient les pratiques budgétaires, alors que l'importance d'autres par rapport à la GB dépend des pratiques budgétaires.

¹³⁶ Les sept dispositifs qui ont une influence plus marginale et que nous ne reprenons pas ici sont les suivants : une réflexion MKG ou stratégique hors PMT, un PMT ou plan-budget, le système comptable ou des frais de personnel, un dispositif qualité ou satisfaction clients, des plans d'action ou une gestion de projet non MKG, une culture spécifique à l'égard de la gestion, les conditions de travail, salaires ou type de management.

1.1. Des concurrents rédhibitoires

Quatre dispositifs ont la particularité d'avoir été assez peu fréquemment mentionnés comme dispositifs significatifs de contrôle (dans un sixième à la moitié des cas selon le dispositif), mais, quand ils l'ont été, d'être presque systématiquement plus ou aussi importants que la GB. Il s'agit des réunions formelles dont la GB n'est pas le sujet exclusif ou principal (réunions du comité de direction, du comité exécutif, d'un comité ou groupe de réflexion stratégique, de groupes de projets, d'équipes commerciales, etc.), des relations interpersonnelles informelles, de l'intérêt pour le produit, la marque ou le métier et des dispositifs de pilotage marketing ou commercial (dispositifs particuliers de suivi de plans d'action et d'indicateurs commerciaux). On notera aussi que les relations interpersonnelles informelles et l'intérêt particulier pour le métier, le produit ou la marque sont plus signalés au titre du contrôle interne que de la relation au niveau N+.¹ En outre, lorsque ces quatre types de contrôle sont mentionnés, il s'avère qu'ils ne sont pas seulement aussi ou davantage importants que la GB, ils amoindrissent également son importance fonctionnelle, en l'emportant sur elle pour certains de ses rôles potentiels : sur ses rôles de mise sous tension, stratégiques et de motivation -c'est-à-dire sur un spectre très large- en ce qui concerne les réunions et les relations interpersonnelles, sur ses seuls rôles de motivation en ce qui concerne l'intérêt pour le produit, la marque, le métier, et sur son seul rôle de mise sous tension en ce qui concerne le pilotage marketing ou commercial.

1 : « On ne peut pas communiquer avec la force de vente sur le budget. La force de vente, elle comprend un objectif de chiffre d'affaires, des objectifs de référencement, éventuellement des moyens qu'on lui donne. [...] Dans le budget, on ne partage pas, ou peu. En fait, dans le budget, c'est un petit peu le groupe qui fait sa cuisine avec notre DG et le directeur marketing. Derrière, il y a moi, qui mouline tout ça, qui peut aussi faire des retours, qui peut être impliqué aussi ponctuellement dans les réunions. Mais, vraiment, faire partager où on en est, où on veut aller, c'est les canevas meetings. Mais là, on ne parle que des ventes, pas du budget avec le résultat [...] Pour moi, il y a le processus budgétaire, qui peut être très important pour les grandes lignes, mais, finalement, sur lequel on discute seulement deux ou trois fois par an. Mais en dehors de ça, il y a toutes les réunions, les canevas meetings et les réunions de prévision des ventes, où on pilote effectivement. Parallèlement, il y a aussi le comité stratégique qui se réunit tous les mois. Pour nous, le processus budgétaire, ce n'est pas le plus important. Si on n'avait que lui, ça ne marcherait pas. ».

11 : « *Sur quoi repose la motivation des troupes ?*

Tout d'abord, c'est le produit. C'est une société de femmes. C'est un produit très affectif, c'est mieux que de travailler sur des boulons. C'est là la grosse motivation. »

23 : « Il y a un attachement à la marque qui est très, très fort, une adhésion très forte aux valeurs et au positionnement de la marque : elle doit être la marque de luxe ultime, c'est ça l'objectif. Tout le monde raisonne en fonction de ça. [...] Ce qui fait marcher les troupes, c'est le fait d'appartenir à [nom de l'entreprise]. Il y a énormément de personnes qui se damneraient pour rentrer dans notre société. C'est vraiment une très, très forte passion : pour la marque et le luxe. [...] Le fait de faire de bons budgets ou de faire son budget, c'est un élément qui est pris en compte, mais ce n'est qu'un élément parmi d'autres. L'indicateur sacro-saint, c'est l'image de la marque. Il y a des enquêtes qui permettent de voir comment se positionne la marque par rapport à ses concurrentes. La performance est plutôt mesurée à travers des indicateurs de cette nature. [...] Le budget a un petit problème de positionnement, son rôle n'est pas complètement défini. [...] S'il manque un peu de profit à 6 mois par rapport au budget, ce n'est pas grave. Cela ne remet pas du tout en cause la stratégie. [...] En plus, comme le budget n'est pas l'outil de mesure de la performance, que les réunions budgétaires ne servent pas à challenger les gens, il perd de son intensité. »

29 : « Il y a une relation intéressante dans les agences : les gens sont là depuis longtemps et, si le directeur d'agence passe de Toulouse à Lyon, toute une partie de l'équipe va le suivre, alors que ces gens ont quand même des conjoints, des enfants ! Les relations interpersonnelles ont vraiment beaucoup d'importance. »

En outre, les pratiques budgétaires n'ont pas ou peu d'emprise sur l'importance relative de ces dispositifs. On note en effet que trois d'entre eux, les réunions, les relations interpersonnelles et l'intérêt pour le métier ou le produit, ont un caractère oral ou informel et tirent ainsi leur force de registres sur lesquels la GB a peu d'atouts. On notera cependant que la GB pourrait en avoir à l'égard des réunions, si elle est utilisée de manière interactive et devient de ce fait le sujet central des réunions. Quant aux dispositifs marketing ou commercial, ils ont été mentionnés dans des entités caractérisées par une activité très commerciale, contre laquelle, là encore, la GB ne peut rien. En outre, les *verbatim* des entités 1 et 23 montrent qu'ils sont souvent d'autant plus forts qu'ils sont convergents avec l'intérêt pour le produit ou le métier ou une culture très commerciale. Ainsi, lorsque ces dispositifs sont fortement présents dans l'entreprise, la GB n'est pas forcément reléguée au rang des dispositifs accessoires (il lui reste notamment ses rôles financiers) mais elle n'a quasiment aucune chance de gagner en importance sur eux : certains de ses rôles potentiels sont déjà exercés par d'autres dispositifs, et d'ailleurs pas forcément plus mal qu'elle ne saurait le faire. Dans ces entreprises, la GB a plus un rôle de garde-fou financier mais le « moteur » est ailleurs, ainsi que l'illustre le *verbatim* suivant :

4 : « Un patron de label, il croit plus aux artistes qu'il essaie de lancer qu'en la gestion, si vous voyez ce que je veux dire... Pour lui, ce qui compte, c'est le nombre d'albums vendus, les disques d'or, les paillettes. Il repère un artiste, il y croit, il y va... Et il serait prêt à dépenser une fortune en marketing pour ça. Et c'est là que le budget intervient : le patron de label a un budget marketing et, chez nous, c'est en fait ce qu'ils regardent le plus dans le budget. Parce que, pour les ventes, ils ont déjà leurs infos par ailleurs. Le budget c'est le garde-fou. D'un côté, il y a les artistes, la compétition sur les ventes avec les autres labels et les autres maisons de disques et, d'un autre côté, il y a le garde-fou : c'est le budget. »

La GB peut aussi constituer un contrepoids d'un autre point de vue que financier : en termes de prise de recul par rapport au quotidien et de réflexion et ce, pas forcément au titre d'une utilisation interactive, mais ne serait-ce que de la réflexion suscitée par la phase de construction des budgets.

20 : « *A quoi sert principalement la GB dans votre entreprise et mieux que tout autre dispositif ?* »

A sortir la tête du guidon et à se projeter dans l'avenir. Notre activité, le transport express, fait que notre quotidien est toujours dans le très court terme et là, avec la GB, on se projette dans l'avenir. Avec les revues marketing, on analyse le passé, on parle un petit peu du futur, mais je trouve, de façon très hypothétique. La construction du budget, c'est le seul moment où réellement on se projette, et où ça sert de base à tout un tas de discussions. Les évolutions d'organisation, c'est souvent dans le cadre du processus budgétaire qu'on les fait ou, du moins, qu'il y a des infos qui ressortent. Et même en ce qui concerne les RH, il faut attendre le processus budgétaire pour savoir combien de personnes un service va embaucher l'année prochaine. Ce n'est pas le seul moment où on échange, parce qu'il y a aussi des projets transverses, mais c'est le seul moment où on se pose pour se projeter, à une échéance de plus d'un an finalement : c'est à horizon 15 mois, en fait. »

12 : « Si vous leur posez la question [aux responsables opérationnels] en début de période budgétaire, ils vous disent « on passe beaucoup de temps, on passe un mois et demi sur cet exercice, c'est lourd, est-ce qu'on ne pourrait pas faire différemment ? ». Et puis, au fur et à mesure que l'année avance, ils vous disent « finalement, le temps qu'on a passé sur le budget, ça n'a pas été du temps perdu ; parce que ça a été une bonne occasion de nous re-pencher sur l'ensemble de notre organisation et, notamment, de remettre en cause un certain nombre de choses ; c'est un moment où on s'arrête et où, vraiment, on regarde ce qu'on a réalisé et ce qu'on va réaliser.[...] Il y a quand même un aspect anticipation. »

30 : « Ici, ce n'est pas le budget qui permet de piloter en cours d'année.

[...] *Quel rôle la GB joue-t-elle mieux que tout autre dispositif dans votre entreprise ?*

Cela permet à un moment donné de se poser et de se demander ce qu'on pense être et quelles sont les marges de manœuvre des uns et des autres. Se poser et avoir une prospective, quoi... »

On retrouve là la notion de tension dynamique développée autour du modèle de Simons (cf. chapitre 3, section 2, § 2.1.). Cependant, plusieurs entreprises signalent aussi que l'existence d'un ou plusieurs de ces dispositifs intervenant sur des domaines pourtant différents de celui dévolu à la GB -en l'occurrence, souvent circonscrit alors au seul domaine financier- peut empêcher la GB de jouer correctement son rôle. Le *verbatim* de l'entité 23 ci-avant l'illustre déjà, mais on fait le même type de constat avec un dispositif autre que les quatre plus particulièrement développés ici. Il s'agit de la culture client, que nous n'avons pas évoquée jusqu'à présent parce qu'elle a été peu mentionnée et est rarement considérée comme plus importante que la GB, mais qui présente des similitudes avec l'intérêt pour le produit, le métier ou la marque.

29 : « Les directeurs d'agence sont impliqués dans la gestion de leur agence, mais ils n'intègrent pas le fait que ce qu'on leur demande avec la GB se reflète dans la performance. Quand on sollicite, par exemple, sur des recouvrements, ils n'ont jamais le temps, parce qu'ils sont bouffés par les clients, par l'exploitation, il faut boucler les dossiers, ce genre de choses. [...] Les gens prennent vraiment à cœur leur métier d'expertise et nouent une relation forte avec leurs clients. D'ailleurs, ils considèrent que ce sont *leurs* clients et, très souvent, quand un commercial ou même un exploitant part, on perd des clients derrière. D'ailleurs, c'est une des difficultés qu'on a avec les valeurs : les comptes doivent être conformes aux règles comptables et aux procédures du groupe, mais parfois il y a des choses qui sont un peu à la traîne sur le plan financier et on nous dit « ah bien, oui, mais on donne la priorité à l'exploitation ». [...] En fait, la pression, elle ne viendra pas de notre côté, elle viendra du côté clients : « je n'ai pas expédié les lots que je devais expédier », c'est ça qui va les mettre sous tension. »

Ce dernier point illustre donc l'importance, mais parfois aussi la difficulté, de parvenir à équilibrer les différentes composantes pour créer une tension dynamique, notamment entre la GB et une culture dominante peu tournée vers la gestion (Flamholtz, 1983 ; Marginson, 1999 ; Mundy, 2010).

Ce qui suit s'intéresse au cas de figure inverse, c'est-à-dire aux dispositifs face auxquels l'importance de la GB dépend plus des pratiques budgétaires.

1.2. Trois dispositifs formels de gestion relativement comptables

Trois dispositifs de contrôle ont ceci de particulier qu'ils sont fréquemment utilisés et qu'ils peuvent, soit concurrencer, soit renforcer la GB, en partie en fonction des pratiques budgétaires. Il s'agit du tableau de bord (ou du *balanced scorecard*, mais il est peu répandu dans les entreprises étudiées), de la gestion des ressources humaines (tout particulièrement en ce qui concerne les systèmes d'objectifs individuels et, dans une moindre mesure, la formation) et des dispositifs de prévision et de suivi des ventes. Les pratiques qui conditionnent la nature de leur interférence avec la GB concernent leur articulation avec la GB sur la production des informations : les informations produites par ces dispositifs sont-elles englobées dans la GB ? ou bien encore, sont-elles produites après et orientées par la GB ? Si la réponse à l'une de ces deux questions est positive, la GB tend généralement à être non pas concurrencée mais renforcée par ces dispositifs. L'influence de ces pratiques budgétaires sur le caractère favorable ou défavorable des dispositifs à l'égard de la GB n'est cependant pas systématique, ainsi qu'on va le voir.

En ce qui concerne le système d'objectifs individuels et de primes des ressources humaines, on constate dans nos entretiens qu'il est dans 60 à 75 % des cas orienté ou même intégré à la GB. Il est orienté quand une partie des objectifs individuels et des primes éventuellement associées renvoient aux objectifs budgétaires, établis en amont. Il est intégré lorsque l'intégralité des objectifs individuels et/ou des primes associées renvoient à des aspects décidés dans le cadre de la GB, ce qui implique parfois que les objectifs dits « budgétaires » ne portent pas que sur des aspects monétaires, mais aussi sur des plans d'action. Dès lors, même lorsque les aspects budgétaires ne constituent qu'une partie des objectifs individuels, on constate le plus fréquemment (bien que pas systématiquement) que les systèmes d'objectifs individuels et de primes accroissent l'importance de la GB. La fréquente articulation de ces systèmes avec la GB explique ainsi qu'ils la renforcent plus qu'ils ne la concurrencent sur son rôle de mise sous tension.

13 : *« Le 6^{ème} rôle, c'est celui de motivation coercitive, c'est un peu la carotte et le bâton, si vous voulez, notamment quand le respect du budget constitue un critère d'évaluation de performance.*

Elle joue très fortement ce rôle, parce qu'il y a une partie quand même significative des incentives qui est basée sur l'atteinte de nos résultats budgétaires. Donc, on peut mettre [la note de] 4, c'est très fort. Quand les gens voient qu'on n'atteindra pas le budget parce qu'on a mis des objectifs de volume trop importants, je peux vous dire que ça rue dans les brancards ! Mais ça veut dire que le budget est extrêmement pris au sérieux.

Mais, justement, comme vous avez un petit problème de réalisme de vos objectifs de volume, j'imagine que, quand vous avez en fin d'année des évaluations RH, vous intégrez bien le fait que le budget n'était pas réaliste.

Bien sûr, on évalue les gens, dans leurs bonus, leur évaluation et autres, sur plusieurs choses : c'est réparti pour 50% sur le financier société (l'EBITDA) et pour 50% sur des objectifs individuels. Donc, ils ont la possibilité de se refaire, entre guillemets, sur la partie objectifs individuels, qui porte principalement sur des projets donnés à chacune des fonctions. Mais le respect du budget de la société est quand même prédominant, pour tout le monde, même s'il n'est pas unique. D'autant plus que, si l'objectif n'est pas atteint dans une certaine proportion (si on est à plus de 10% en dessous de l'objectif prévu, je crois), les objectifs individuels eux-mêmes sautent !

[...] Vous m'avez parlé tout à l'heure de projets individualisés par métiers : à quels moments sont-ils prévus : en parallèle du budget ? Notamment tous les projets sur lesquels les gens sont incentivés à 50%...

C'est fait juste après le budget ; en général, en toute fin d'année ou en tout début d'année suivante, on a des entretiens individuels, où on fait un bilan de l'année écoulée et où on fixe les objectifs de l'année suivante. C'est piloté par les RH. Alors, bien évidemment, dans la mesure où le budget a été fait précédemment, les directeurs de fonctions vont aussi traduire la déclinaison de leurs propres objectifs dans les plans d'action des équipes. Disons que le budget n'est pas le seul élément, mais qu'il oriente quand même assez largement les entretiens individuels et la détermination des objectifs individuels ; c'est pour rester cohérents. »

On notera qu'en ce qui concerne le calcul des primes, les critères budgétaires ne portent pas toujours, ou pas exclusivement, sur le respect du budget spécifique au périmètre de responsabilité. En effet, environ la moitié des entreprises interrogées incluent le respect du budget du niveau N+1, voire du niveau N+2, dans les critères de calcul des primes. C'est le cas dans des entreprises où le budget n'est pas ou pas beaucoup décliné en interne (et où, de fait, les personnes ne peuvent pas être évaluées sur le respect d'un budget propre qu'elles n'ont pas), mais aussi dans des entreprises où il l'est fortement, comme dans l'entité 13 (cf. *verbatim* ci-dessus). Ce type d'incitation vise à limiter les logiques individualistes et le cloisonnement entre services, parfois vus comme des inconvénients de la GB. Besson *et al* (2004) considèrent que c'est aussi un moyen de concilier motivation et évaluation en atténuant la peur de ne pas atteindre des objectifs élevés. On notera plus largement que les entreprises font preuve de beaucoup d'imagination pour concevoir des systèmes parfois très sophistiqués de

calcul des primes¹³⁷ visant à éviter les comportements dysfonctionnels attribués à la rémunération sur des critères budgétaires (*gaming*, court-termisme, etc.). Ce constat est convergent avec les observations de Libby et Lindsay (2010) sur le fait que le budget est rarement utilisé comme contrat réellement fixe de performance. Il correspond également à la préconisation d'Hopwood (1972) de préférer pour l'évaluation un « *profit conscious style* » plutôt qu'un « *budget constrained style* ». Ces pratiques pourraient expliquer que l'évaluation et la rémunération sur des critères budgétaires, bien que répandues, ne soient pas source, d'après Sponem (2004), d'inconvénients budgétaires.

Les tableaux de bord, quant à eux, ressortent de nos résultats comme presque toujours intégrés à la GB ou orientés par elle. Cela est convergent avec les constats de l'enquête d'HEC-DFCG, Nguyen et de Laigue (2010). En outre, notre étude montre que l'intégration des tableaux de bord à la GB, y compris le cas échéant sur les données non monétaires, permet plus que leur simple orientation de renforcer l'importance de la GB. Au global, les tableaux de bord sont considérés dans 55 % des cas comme moins importants que la GB et ce, plus souvent quand ils sont intégrés qu'orientés. Sur ce point, nos résultats apportent donc une information supplémentaire par rapport à ceux de Komarev (2007), qui n'avait envisagé que le cas de l'orientation, pas celui de l'intégration. Qui plus est, ils en diffèrent dans le cas de l'orientation, pour laquelle Komarev ne trouvait pas d'effet sur l'importance relative de la GB. On remarquera que l'intégration des tableaux de bord à la GB, y compris sur leurs données non monétaires, converge avec l'un des souhaits d'amélioration de la GB dégagés au chapitre 1 et correspond à ce qu'Ekholm et Wallin (2000) appellent une « utilisation hybride ». Les deux types d'interférence entre les tableaux de bord et la GB, concurrence comme renforcement, concernent principalement la mise sous tension et, dans une bien moindre mesure, les rôles à l'égard de la stratégie.

Les dispositifs de prévision et/ou suivi des ventes, enfin, ressortent comme plus souvent subordonnés ou intégrés à la GB qu'ils ne l'orientent. Cependant, ils orientent également la GB dans 30 % des cas, lorsque les possibilités et prévisions de vente conditionnent fortement le reste des prévisions.

14 : « L'entreprise est très largement drivée par les ventes et donc, si on fait les ventes, on est quasiment certains de faire les objectifs de rentabilité. »

Ils représentent un peu plus souvent une concurrence qu'un renfort pour la GB, mais restent majoritairement moins importants que la GB pour le pilotage et la motivation, car ils sont moins partagés, sauf dans les entités d'activité principalement commerciale. Leur importance relative et la nature de leurs interférences semblent de ce fait un peu moins clairement en lien avec le type d'articulation avec la GB que pour les tableaux de bord et les dispositifs d'objectifs individuels et de

¹³⁷ Par exemple, certaines des entreprises interrogées utilisent des coefficients qui démultiplient les effets sur les primes du respect ou pas des objectifs budgétaires, ou mixent progression des résultats par rapport à une ou plusieurs années précédentes avec le respect du budget, ou encore conditionnent la part des primes liée au budget à l'atteinte d'objectifs non liés au budget, etc.

primes. On note cependant que les cas de renforcement n'existent que lorsque la prévision et le suivi des ventes sont intégrés à la GB.

2. Plus de concurrents que d'alliés, et avec la mise sous tension comme enjeu principal

2.1. Plus de concurrents que d'alliés

Treize dispositifs interfèrent principalement avec la GB sur ses rôles. Le tableau 110 (cf. chapitre 7, section 3, § 3.3.) montre que, quel que soit le type de rôle (mise sous tension, rôles à l'égard de la stratégie ou rôles de « motivation douce »), la GB est exposée à plus de concurrence que de renforcement. Les interférences ne sont cependant pas aussi fréquentes pour tous les types de rôle.

Ainsi, la mise sous tension est le rôle le plus exposé à des interférences, de la part de nombreux dispositifs. Les interférences proviennent plus particulièrement des dispositifs oraux que sont les relations interpersonnelles informelles et les réunions formelles régulières et, dans une moindre mesure, des dispositifs impersonnels de gestion opérationnelle tels que le tableau de bord, la prévision et le suivi des ventes, un dispositif de gestion des ressources humaines (principalement les systèmes d'objectifs individuels) et les dispositifs qualité.

30 : « Ici, ce n'est pas le budget qui permet de piloter en cours d'année [...] Je crois qu'ici, la mise sous tension, elle tient beaucoup à la personnalité des managers, à leur implication, à leur style de management. »

Les rôles à l'égard de la stratégie font également l'objet d'interférences de la part de nombreux dispositifs, mais surtout en termes de concurrence et, en particulier, de la part d'un dispositif de réflexion stratégique ou marketing en dehors du PMT et des réunions formelles. On a déjà parlé précédemment des réunions formelles en tant que dispositif souvent plus important que la GB et concurrent ; le *verbatim* ci-dessous donne une illustration de concurrence de la part d'un dispositif de déclinaison de la stratégie.

6 : « Le budget et le rôle de déclinaison de la stratégie, c'est moyen... Ce n'est pas forcément simple de faire le lien entre la stratégie et le budget. C'est plus le catalogue des plans d'action qui le fait.

Vous me disiez pourtant que vous vérifiez que tous les plans d'action se retrouvent dans le budget...

Oui, mais c'est dans un deuxième temps, et juste sur les conséquences financières. Le budget ne fait qu'enregistrer. Par rapport à la stratégie, les gens ne regardent pas où ils en sont avec le budget, ils regardent où ils en sont avec les plans d'action. »

Enfin, les rôles de motivation douce sont partagés par la GB avec principalement quatre dispositifs : les relations interpersonnelles informelles, l'intérêt pour le produit, le métier ou la marque, les conditions de travail, salaires et type de management en défaveur de la GB, et, parfois en sa faveur, une culture favorable à la gestion.

6 : « Ici, on est quand même dans un monde d'ingénieurs et de chimistes. Alors, la part d'informel et de relations interpersonnelles, elle est forte, oui, mais, *in fine*, on en revient toujours aux faits et aux chiffres. La culture fait qu'on s'attache aux chiffres. »

27 : « *Qu'est-ce qui motive le plus les troupes ?* »

C'est très simple, hein, c'est le cinéma ! Ils sont en relation permanente avec des auteurs, avec le monde du cinéma. C'est pour ça qu'il y a très peu de turnover parmi le personnel, c'est l'activité qui est attractive. »

30 : « On a une culture conviviale, je trouve. Il y a deux mois, mon manager me disait que cela le désolait qu'il n'y ait pas plus de turnover et se demandait ce qu'il pourrait faire pour qu'il y en ait : il est bien conscient qu'il y a quelque chose qui retient les gens. Juste à titre d'exemple, le directeur des ventes qui me dit « merci » ou qui me dit « bravo » : je ne connais pas beaucoup de responsables qui le disent. En tout cas, moi, ça fait quatorze ans que je travaille, c'est ma troisième boîte et je n'en ai pas connu beaucoup. [...] Les trois responsables communiquent beaucoup entre eux et avec le personnel aussi. »

2.2. La mise sous tension comme rôle charnière du niveau de centralité

A ce stade de notre propos, on constate que le rôle de mise sous tension revient souvent comme enjeu de la relation de la GB avec les autres dispositifs. En effet, la mise sous tension est à la fois un rôle qui, on l'a vu, contribue significativement en moyenne à l'importance fonctionnelle de la GB mais qui est aussi celui dont l'intensité dépend le plus des relations avec les autres dispositifs. Plus précisément on constate trois grands cas de figure.

Lorsque la concurrence sur ce rôle vient de dispositifs formels et sans lien particulier avec des vecteurs plus informels de contrôle, à savoir de réunions formelles, de tableaux de bord, de prévision des ventes (si la culture clients n'est pas particulièrement développée), de dispositifs de gestion des ressources humaines, de dispositifs de gestion de plans d'action ou de projets (s'ils ne font pas écho à une culture métier particulière), la capacité de la GB à être le facteur principal de mise sous tension dépend des pratiques budgétaires : seules une utilisation interactive et/ou l'intégration ou l'orientation des autres dispositifs le permettent. Si, grâce à ces pratiques, la GB joue fortement un rôle de mise sous tension, elle est également souvent un dispositif assez important au titre d'autres rôles, et pas seulement les rôles financiers sur lesquels elle a une exclusivité de fait. On constate en quelque sorte un effet d'entraînement des autres rôles par celui de mise sous tension.

Lorsqu'il existe une culture marquée et plutôt contraire à la GB (culture informelle, ou très commerciale ou orientée clients ou une forte passion pour le métier ou le produit), cette culture joue surtout un rôle de « motivation douce », selon notre expression. Or, ce rôle rend moins nécessaire la mise sous tension que la GB pourrait exercer ; en effet, dans ce cas, on se trouve dans des contextes où la « théorie Z » (Ouchi, 1981) semble s'appliquer. Qui plus est, la culture est alors aussi souvent relayée par des dispositifs formels tels que des systèmes de pilotage marketing et commercial, des systèmes qualité et ou de satisfaction clients, une gestion de projets, des prévisions et suivi des ventes (selon la culture), qui, eux, jouent un rôle de mise sous tension et concurrencent directement à cet égard la GB. Les chances de la GB d'avoir une supériorité sur le rôle de mise sous tension sont alors bien moindres que dans le cas précédent.

La GB peut cependant ne pas être totalement mineure en termes de mise sous tension si, comme précédemment, les pratiques budgétaires lui permettent de « phagocyter » quelques dispositifs formels (réunions formelles, tableaux de bord, prévision des ventes, système d'objectifs individuels et primes, formation). Elle fait dans ce cas contrepois à la culture dominante, constitue un garde-fou, qui permet la création d'une tension dynamique, ainsi que nous l'avons déjà illustré par des *verbatim*. Si, par ailleurs, elle est assez bien « placée » sur ses autres rôles potentiels (financiers, stratégiques, psychologiques), elle peut même occuper une place centrale dans le contrôle organisationnel. En revanche, si les pratiques budgétaires ne lui permettent pas de jouer un rôle non négligeable, bien que pas exclusif, en termes de mise sous tension, elle ne pourra guère constituer le dispositif formel central de contrôle¹³⁸. Elle pourra tout au plus ne pas être un dispositif mineur de contrôle si elle parvient à jouer assez fortement les autres rôles. Soulignons que les entités où les facteurs culturels ont été mentionnés comme particulièrement importants n'ont pas majoritairement des activités très qualitatives pour lesquelles un contrôle des résultats n'est pas possible, faute de pouvoir mesurer les résultats. Les cas que nous avons majoritairement observés ne sont pas des cas où un contrôle des résultats n'est pas possible, mais où la GB oriente moins les comportements que la culture, qui joue un fort rôle de motivation, voire de mise sous tension. A cet égard, nos résultats diffèrent des matrices d'Ouchi (1977) et de Merchant (1982) (cf. chapitre 3).

Enfin, le troisième cas de figure correspond à l'absence de dispositif transversal autre que la GB. De fait, la GB ne rencontre alors pas de concurrent sur la mise sous tension, ni sur les autres rôles. Ce cas de figure est davantage observé dans la relation au groupe qu'en interne aux subdivisions.

Cette analyse permet d'expliquer l'importance du rôle de mise sous tension. Rappelons que, faute d'avoir trouvé ce rôle dans la littérature, nous ne l'avons pas prévu dans notre guide d'entretien et que nous l'avons donc identifié spécifiquement lors de la phase d'analyse du terrain.

3. Des modes de contrôle aux influences diverses sur le niveau de centralité de la GB

Notre propos ici est de d'abord classer tous les dispositifs mentionnés dans notre étude, qu'ils ressortent comme influents ou pas sur le niveau de centralité de la GB, par rapport aux différents modes et vecteurs de contrôle présentés au chapitre 3, puis de proposer sur cette base une interprétation des relations de la GB avec les divers modes de contrôle. Le tableau 116 ci-après présente les modes de culture dont relèvent les dispositifs de contrôle mentionnés dans notre étude, et leur influence sur le niveau de centralité de la GB.

¹³⁸ Nous précisons dispositif *formel*, car, en cas de culture marquée et peu tournée vers la gestion, c'est de toute façon elle qui oriente le plus les comportements.

Tableau 116 : Classement des dispositifs mentionnés dans notre étude par rapport aux modes et vecteurs de contrôle¹³⁹

Objet du contrôle	Processus générique de contrôle, moyens du contrôle	Résultats de notre étude			
		Dispositifs mentionnés ¹⁴⁰	Importance relative	Fréquence	% d'interférence
Contrôle des actions, procédés	Supervision directe	Relations interpersonnelles informelles	Très forte	Assez faible	Très fort
	Standardisation des procédés de travail	(Procédures opérationnelles)	Très faible	Faible, surtout en interne	Néant
	Contrôle ou audit interne	(Contrôle interne)			
Contrôle des résultats	Utilisation diagnostique d'outils de contrôle, contrôle de gestion classique	Tableaux de bord	Moyenne	Forte	Fort
		Prévision et/ou suivi des ventes	Assez forte	Forte	Fort
		Dispositif qualité, satisfaction clients	Faible	Moyenne	Assez faible
		Gestion de projets	Moyenne	Faible	Assez faible
		Réunions formelles : CODIR, etc.	Forte	Forte	Fort
		Pilotage marketing en cours d'année	Forte	Faible	Fort
		Systèmes d'objectifs et de primes	Faible	Forte	Fort
	(Benchmarking interne)	Très faible	Faible	Faible	
(Benchmarking externe)	Très faible	Très faible	NP		
Contrôle par le marché	<i>Non mentionné</i>				
Contrôle des stratégies	Processus de planification strat.	Réflexion stratégique ou MKG	Assez faible	Forte	Faible
		Plan moyen terme ou plan-budget	Assez faible	Très forte	Nul
	Frontières stratég.	<i>Jamais mentionné en dehors de la GB elle-même (lors du cadrage)</i>			
	Utilisation interactive d'outils pour l'émergence des stratégies	Tableaux de bord	Moyenne	Forte	Fort
		Prévisions et/ou suivi des ventes	Assez forte	Forte	Fort
		Dispositif qualité, satisfaction clients	Faible	Moyenne	Assez faible
		Gestion de projets	Moyenne	Faible	Assez faible
		Réunions formelles (CODIR, etc.)	Forte	Forte	Fort
	Ajustement mutuel	Pilotage marketing en cours d'année	Forte	Faible	Fort
		Relations interpersonnelles informelles	Très forte	Assez faible	Très fort
Réunions formelles		Forte	Forte	Fort	
Contrôle de la culture	Affirmation formelle de valeurs	(Communication institutionnelle interne)	Faible	Assez faible	Nul
	Idéologie-standardisation des normes + ajustement mutuel	Relations interpersonnelles informelles	Très forte	Assez faible	Très fort
		Intérêt pour produit, marque, métier	Très forte	Faible	Très fort
		Culture spécifique par rapport à gestion	Faible	Faible	Fort
Rituel et socialisation	Réunions formelles	Forte	Forte	Fort	
Contrôle des caractéristiques du personnel	Standardisation des qualifications	(Dispositif RH de formation)	Faible	Faible	Faible
	Recrutement de compétences non standardisées	<i>Non mentionné</i>			
Contrôle contexte affectif	Facteurs de satisfaction au travail	Salaires, type de management, conditions de travail	Faible	Faible	Fort

¹³⁹ Nous n'avons pas classé dans ce tableau les systèmes comptables présentant une particularité d'articulation par rapport à la GB, car nous avons considéré qu'ils ne servent pas d'outil d'orientation des comportements.

¹⁴⁰ Le degré d'influence globale des dispositifs sur le niveau de centralité de la GB est indiqué au moyen du code suivant : les dispositifs les plus influents en caractères gras, les dispositifs moyennement influents en caractères normaux et les dispositifs peu ou pas influents entre parenthèses.

Deux remarques sont utiles avant de commenter ce tableau en termes de centralité de la GB. Tout d'abord, l'on observe qu'à l'égard de la culture, les dispositifs formels de contrôle intentionnel (de type communication institutionnelle à l'égard des salariés à travers des déclarations de mission, des credos ou des séminaires sur les valeurs, etc.) ont été très peu mentionnés dans nos entretiens et, quand ils l'ont été, qu'ils sont perçus comme peu importants. Les systèmes de croyances et valeurs au sens de Simons (*belief systems*) sont donc presque absents de notre terrain. En revanche, les aspects culturels informels ont été plus souvent mentionnés, et comme des facteurs importants dans le fonctionnement de l'entreprise. On notera à ce propos que, dans ce tableau, nous avons mis l'intérêt pour le produit ou le métier dans les dispositifs de contrôle par souci de simplification, mais qu'il s'agit bien sûr de caractéristiques culturelles informelles, pas obligatoirement contrôlées par le dirigeant.

Par ailleurs, signalons que nous avons rattaché dans ce tableau l'utilisation interactive au contrôle de la stratégie, pour rester cohérente avec les tableaux 38 et 40 créés pour notre revue de la littérature (cf. chapitre 3, section 1). Cependant, puisque nos résultats ne vérifient pas l'influence d'une utilisation interactive sur le rôle d'émergence de la stratégie, ce rattachement n'est pas réellement fondé selon nous. D'après nos résultats, une utilisation interactive se traduit par une mise sous tension plus forte. Or, la mise sous tension, en tant que rôle de pilotage et d'incitation à la meilleure performance possible à court terme, ne semble pas pouvoir être rattachée au contrôle des stratégies. Nous sommes donc réticente à la rattacher à un mode de contrôle en particulier. Par ailleurs, remarquons qu'une utilisation interactive, à travers la fréquence et l'intensité des échanges qu'elle suppose, se confond avec le dispositif « réunions formelles », que nous avons, de fait, rattaché à plusieurs modes de contrôle : contrôle des résultats, contrôle des stratégies et contrôle de culture. Ainsi, et à l'instar des réunions formelles sur lesquelles elle s'appuie, une utilisation interactive pourrait plutôt être considérée comme un moyen de contrôle transversal, commun à plusieurs modes de contrôle.

Nous en venons désormais aux commentaires sur l'impact des modes de contrôle sur la centralité de la GB, à travers les dispositifs (ou facteurs) qui les relayent. On remarque dans le tableau 116 que les dispositifs les plus influents sur le niveau de centralité de la GB (indiqués en caractères gras) relèvent principalement de trois modes de contrôle : le contrôle des résultats, le contrôle des stratégies et le contrôle de la culture. Ce sont aussi les trois grands registres possibles « d'action » de la GB identifiés dans la littérature. Ce constat n'est pas surprenant : les autres dispositifs de contrôle influencent surtout le niveau de centralité de la GB lorsqu'ils opèrent dans des champs où la GB peut aussi avoir quelque effet, car ils sont alors susceptibles de la concurrencer ou au contraire de la renforcer. Pour autant, les trois autres modes de contrôle (sur les actions, les caractéristiques du personnel et sur le contexte affectif) ne sont pas forcément neutres à l'égard de la GB, pour des raisons que nous développerons en dernier lieu.

En fait, nos résultats suggèrent que l'influence des modes de contrôle, à travers les dispositifs qui les relayent, peut être de deux types, que nous exposons successivement.

La GB est confrontée de manière directe à un (ou plusieurs) dispositif(s), c'est-à-dire sur le mode de contrôle qu'elle sert prioritairement ; dans le cas d'une utilisation diagnostique, ce mode de contrôle est le contrôle des résultats. Les dispositifs les plus concernés sont le tableau de bord, la prévision et le suivi des ventes, un dispositif de gestion de projet, un dispositif qualité, etc. Les pratiques budgétaires sont alors déterminantes pour le niveau de centralité de la GB et nous en avons déjà fourni des illustrations à travers des *verbatim*. Signalons également que, lorsqu'un dispositif est utilisé de manière interactive, que ce soit la GB ou pas, il tend à l'emporter sur les autres dispositifs formels. En tout état de cause, le type d'utilisation correspondant lui-même à un ensemble de pratiques, la centralité de la GB, lorsqu'elle est confrontée à des dispositifs éligibles comme elle aux deux types d'utilisation, dépend des pratiques. Il s'agit d'interférences au sein d'un même mode de contrôle et/ou pour un même type d'utilisation.

L'autre cas de figure correspond à une GB confrontée de manière indirecte à un dispositif de contrôle (ou à un facteur culturel), car il relève d'un autre mode de contrôle que celui où elle intervient prioritairement. Elle peut néanmoins y intervenir de manière subsidiaire : dans notre étude, nous avons rencontré ce cas pour le registre culturel et le contrôle de la stratégie. La GB se trouve alors impliquée dans les enjeux d'équilibre (et de tension dynamique) ou, au contraire, de déséquilibre du contrôle organisationnel. On constate que, lorsqu'il y a convergence entre la GB et l'autre dispositif, cela favorise logiquement la centralité de la GB, mais au détriment vraisemblablement de l'efficacité du contrôle organisationnel, qui est alors déséquilibré. Lorsque la GB est en opposition avec l'autre dispositif, elle peut conserver un assez bon niveau de centralité si ses pratiques lui permettent de faire contrepoids.

Pour terminer, soulignons que le tableau 116 met aussi en évidence que la GB n'entre pas ou très peu en concurrence ou en contradiction avec des dispositifs relevant du contrôle des procédés de travail, du contrôle des caractéristiques du personnel et du contrôle affectif. Pour autant, cela ne signifie pas forcément que l'importance de la GB n'est pas du tout influencée par l'existence de ces modes de contrôle, avec lesquels elle n'entre pas en concurrence par dispositifs de contrôle interposés.

En effet, en ce qui concerne le contrôle des procédés de travail, nous avons remarqué que, dans les quelques entités qui ont mentionné l'importance des procédures, la GB avait une faible importance fonctionnelle. Rappelons que le contrôle des procédés de travail est, au même titre que le contrôle des résultats, une modalité du contrôle cybernétique, ou « contrôle bureaucratique » selon l'expression d'Ouchi (1979). Le contrôle des procédés de travail est donc un concurrent du contrôle des résultats à l'égard du contrôle bureaucratique. Or, selon Ouchi (1977) et Merchant (1982), l'arbitrage entre

contrôle des procédés de travail et contrôle des résultats dépend de facteurs liés à l'activité (la possibilité de mesurer les résultats et la connaissance des liens entre actions et résultats), sur lesquels la GB n'a aucune influence, quelles que soient les pratiques budgétaires. Par conséquent, si l'activité se prête à un contrôle par les procédés de travail, une GB utilisée de manière diagnostique est peu utile. Nos résultats confirment sur ce point ceux d'Ouchi (1977) et Merchant (1982).

En ce qui concerne le contrôle des caractéristiques du personnel, notre étude ne nous permet pas de nous prononcer, car il n'a jamais été mentionné. Il semble en effet qu'aucune des entités étudiées ne corresponde à une bureaucratie professionnelle ni à une adhocratie, auxquelles ces deux vecteurs de contrôle correspondent selon Mintzberg (1978-1982, 1989).

Enfin, en ce qui concerne le contrôle du contexte affectif (à travers les salaires, les conditions de travail, des relations de travail agréables), il a été mentionné quelquefois, mais jamais comme dispositif important de contrôle. Une explication possible à ce résultat serait qu'il ne peut pas assurer à lui seul le contrôle organisationnel. En effet, il paraît susceptible, à travers la satisfaction au travail qu'il génère, d'assurer une bonne réceptivité des salariés aux autres modes de contrôle (les salariés sont dans une bonne disposition d'esprit pour collaborer au mieux dans le sens des attentes organisationnelles), mais pas de pouvoir orienter en lui-même les comportements.

Conclusion de la section 3

On distingue deux catégories de dispositifs susceptibles d'influencer fortement le niveau de centralité de la GB. La première concerne des dispositifs qui n'ont pas été très souvent mentionnés comme dispositifs significatifs de contrôle, mais qui, quand ils l'ont été, sont presque toujours aussi ou plus importants que la GB et ce, quelles que soient les pratiques budgétaires. Il s'agit des réunions formelles, des relations interpersonnelles informelles, d'un intérêt marqué pour le produit ou le métier, d'un dispositif formel de pilotage marketing ou commercial (ce dernier dispositif étant surtout observé dans le cas d'activités fortement commerciales). On constate, qu'excepté les réunions formelles, ces dispositifs ont en commun de s'appuyer sur des caractéristiques culturelles, qui sont très difficiles à faire évoluer, et/ou sur des caractéristiques liées au secteur d'activité. Quant aux réunions formelles, le seul moyen pour qu'elles ne nuisent pas à l'importance relative de la GB est qu'elles soient consacrées principalement à la GB, à travers par conséquent une utilisation plutôt interactive.

La deuxième catégorie de dispositifs très influents sur le niveau de centralité de la GB regroupe des dispositifs formels et très fréquemment utilisés, assez rarement plus importants que la GB, mais qui peuvent néanmoins, soit renforcer, soit nuire à son importance en fonction des pratiques budgétaires. Il s'agit principalement des tableaux de bord, des dispositifs d'objectifs individuels et de primes des

ressources humaines et des dispositifs de prévision et suivi des ventes. Les pratiques les plus déterminantes quant à l'influence positive ou négative de ces dispositifs sur l'importance de la GB sont le niveau d'intégration par la GB des données produites par les autres dispositifs ou la capacité de la GB à les orienter en amont. La capacité de la GB à intégrer ces trois dispositifs favorise encore plus son importance que la capacité à les précéder et, donc, à les orienter. Dans les entreprises étudiées, il s'avère que :

- les tableaux de bord sont les dispositifs formels qu'il est prioritaire pour la GB de subordonner car, dans le cas contraire, ils sont assez souvent plus importants que la GB ; il se trouve que, dans les entreprises étudiées, les tableaux de bord sont majoritairement englobés ou orientés par la GB et constituent donc plus souvent des alliés que des concurrents ;
- les systèmes d'objectifs et primes individuels sont presque toujours subordonnés à la GB, de manière directe (dans le calcul des primes) ou indirecte (par l'orientation d'objectifs individuels plus qualitatifs), et constituent donc à la fois des alliés de la GB et des dispositifs moins importants qu'elle ;
- les systèmes de prévision et suivi des ventes sont plus souvent concurrents de la GB : ils sont moins souvent que les deux précédents dispositifs subordonnés à elle et, quand ils le sont, cela atténue moins leur importance ; cependant, en raison de leur focus exclusif sur les aspects commerciaux, ils ne peuvent devenir plus importants qu'elle que dans des entités aux activités commerciales très marquées ou très déterminantes pour la rentabilité de l'entreprise.

On observe également que, tous dispositifs confondus, la GB a plus de concurrents que d'alliés et que la concurrence s'exprime prioritairement sur le rôle de mise sous tension. En outre, lorsque la GB parvient à exercer un rôle important de mise sous tension, cela favorise également son importance sur d'autres rôles. Ainsi, le rôle de mise sous tension constitue le rôle le plus déterminant pour le niveau de centralité de la GB. L'enjeu du rôle de mise sous tension à la fois pour la GB et pour le contrôle organisationnel est cependant différent selon la nature des autres types de contrôle à l'œuvre dans l'organisation.

Lorsqu'il existe une culture marquée et plutôt opposée aux logiques budgétaires (de rentabilité, de formalisme, de responsabilité individuelle, etc.), elle constitue le « moteur » principal pour les salariés, celui qui les motive et oriente le plus leurs comportements. La GB est alors utilisée au minimum pour ses rôles financiers. Elle peut cependant jouer également d'autres rôles en fonction de ses pratiques et de l'existence ou pas d'autres dispositifs formels.

En l'absence de culture marquée et opposée à la GB, on rencontre deux grands cas de figure :

- Il existe peu d'autres dispositifs de contrôle que la GB, du moins aussi transversaux ; la GB est alors centrale faute de concurrents potentiels ; les pratiques déterminent toutefois l'importance fonctionnelle globale de la GB, en fonction de ses pratiques.

- Il existe d'autres dispositifs, potentiellement concurrents de la GB. Les pratiques déterminent alors à la fois le niveau de centralité de la GB et son importance fonctionnelle.

Enfin, quand on classe les autres dispositifs par rapport aux six grands modes de contrôle (actions, résultats, stratégie, culture, caractéristiques du personnel, contexte affectif), on constate que les dispositifs les plus influents sur le niveau de centralité de la GB relèvent principalement du contrôle des résultats, du contrôle des stratégies et du contrôle de la culture ; il s'agit des trois registres sur lesquels la GB peut elle-même intervenir, au titre de sa fonction première (souvent le contrôle des résultats) ou d'une fonction subsidiaire (souvent le contrôle de la culture). Sur le registre culturel, on notera que la concurrence vient moins de dispositifs managériaux de contrôle à proprement parler, au sens des *beliefs systems* de Simons, que de facteurs culturels, pas obligatoirement orientés par le dirigeant. On distingue trois types d'influence des dispositifs (ou des facteurs culturels) :

- les dispositifs opèrent sur le même mode de contrôle que la GB (généralement, le contrôle des résultats) et entrent en interférence directe avec elle, à travers les pratiques ;
- les dispositifs opèrent sur un registre (souvent la culture) différent du registre prioritaire de la GB (souvent le contrôle des résultats), mais sur lequel la GB intervient cependant de manière subsidiaire ; la GB est alors impliquée dans les enjeux d'équilibre du contrôle organisationnel et sa centralité dépend du niveau de convergence des logiques budgétaires avec la culture et des pratiques budgétaires ;
- les dispositifs opèrent sur un registre disjoint de ceux sur lesquels la GB intervient de manière prioritaire ou subsidiaire ; dans notre étude, ce cas n'a été rencontré qu'avec le contrôle des procédés de travail (par les procédures) ; ce type de contrôle est, comme le contrôle des résultats, de nature bureaucratique mais il est adapté à des activités pour lesquelles le contrôle des résultats l'est moins. De fait, dans les quelques cas rencontrés dans notre étude, la GB a alors une faible importance.

La section suivante a pour propos de synthétiser les atouts et handicaps de la GB à l'égard des autres dispositifs de contrôle, qu'ils soient intrinsèques ou dépendants des pratiques budgétaires.

Section 4. Les forces et faiblesses de la GB à l'égard de la centralité

1. Les atouts indépendants des pratiques

Nous nous intéressons ici à des atouts souvent indépendants des pratiques budgétaires, et souvent peu imitables par d'autres dispositifs, en quelque sorte, des atouts intrinsèques de la GB. Nous les présenterons principalement au moyen de *verbatim*.

1.1. La capacité à agréger des informations très diverses.

Les données monétaires de la GB présentent un avantage sur les dispositifs non monétaires : elle permet d'agréger des données opérationnelles très diverses en les traduisant en données monétaires : qu'il s'agisse de taux de productivité ou de rendement, de taux d'absentéisme, d'attractivité commerciale et de satisfaction des clients, etc., tout finit par se retrouver, s'ajouter et se soustraire dans le compte de résultat. C'est un point mentionné par Otley et Berry (1980).

3 : « Le processus budgétaire, il va résumer beaucoup d'actions et les traduire en chiffres. »

29 : « Le budget, ça synthétise beaucoup de choses. »

1.2. La transversalité

La GB a un avantage sur de nombreux dispositifs formels : le fait d'être applicable (et souvent appliquée) à toutes les fonctions de l'entreprise.

5 : « Clairement, rien ne peut être fait sans le budget. Est-ce que le budget est toujours le point de départ pour les décisions ? Pas forcément, mais dans tous les cas, il est forcément présent. »

14 : « La GB n'a pas la place la plus centrale. La plus centrale, c'est l'OPS, pour la stratégie, tous les objectifs qui en découlent et les plans d'action. Après, ce serait le comité opérationnel pour la gestion au quotidien ; mais en troisième, c'est la GB parce que, malgré tout, c'est cela qui fédère l'intégralité des fonctions et des objectifs des fonctions. »

22 : « *Il n'y a pas, en dehors de l'informel, de dispositif global, valable pour toute l'entreprise ?*

Il y a quand même la gestion budgétaire. Elle n'est pas centrale, elle n'est pas prise en compte au niveau où elle devrait l'être, mais elle reste le dispositif fédérateur et commun à tout le monde. Tout le monde est obligé à un moment de passer par le processus budgétaire. Par exemple, je vous disais tout à l'heure que la gestion de projet était très importante chez nous, mais, malgré tout, 1) elle ne concerne pas tout le monde et 2), même pour ceux qu'elle concerne, ce n'est souvent que sur une partie de leur boulot. »

27 : « En termes de fixation d'horizon, le budget est central. Parce qu'il rassemble tout le monde et qu'il fait parler de chiffres et de perspectives. »

1.3. La récurrence et la régularité du processus budgétaire

La GB présente une grande régularité dans ses rythmes : annuel pour la construction des budgets, souvent mensuel pour le suivi budgétaire, souvent trimestriel pour les re-prévisions. Une fois que ce rythme est décidé (pour le suivi budgétaire et les re-prévisions), il est rarement non respecté, ne serait-ce qu'en ce qu'en raison de l'automatisation de la production des données budgétaires. Cela constitue un avantage sur des dispositifs moins formels, tels que les réunions, dont la périodicité peut parfois être bousculée en raison d'urgences opérationnelles.

29 : « Toutes les fonctions de l'entreprise savent que la production s'arrête à J+2 tous les mois, que les résultats sont arrêtés le lendemain et qu'ensuite il faut analyser les écarts. C'est quand même la colonne vertébrale. [...] *Il n'y a pas d'autre dispositifs ou mécanismes plus puissants pour gérer la boutique ?*

Non, il n'y a pas d'autre calendrier, comme ça, mensuel, qui impose des analyses de performance et des réactions. Le budget, avec le suivi mensuel, c'est aussi central en raison de ce rythme mensuel. »

27 : « C'est clairement pour le groupe un point de rencontre sur la stratégie de chaque activité. C'est un moment où chacun va se définir par rapport à l'évolution de son activité. C'est là où on va le plus croiser avec les hypothèses de PDM. C'est le moment où on pose toutes les hypothèses sur chaque activité. »

Ces *verbatim* indiquent que la régularité, combinée à la transversalité, donne à la GB le caractère d'un « rendez-vous » obligatoire. Cela prédispose la GB à être une occasion privilégiée de réflexion. Cette régularité peut également être rapprochée de la notion de rituel, soulignée par Zrihen (2002).

1.4. Un langage commun

La transversalité de la GB la prédispose à constituer un langage commun.

18 : « La seule chose commune, le langage commun, c'est quand même en grande partie la GB. [...] S'il n'y avait pas la GB, l'information sur un certain nombre de choses ne circulerait pas assez, les gens ne seraient pas trop au courant de ce qui se passe en général, et de ce que font les autres à côté. L'intérêt avec la GB -même si ce n'est que des chiffres et que c'est souvent une vision insuffisante- c'est que c'est quand même partagé. »

26 : « Chez nous, vraiment, le budget est partagé partout comme étant un élément basique, ordinaire, non contesté. Il y a eu des tentatives, de la part de gens venant d'un autre monde pilotant par exemple avec un *balanced scorecard* plus ou moins intégré et puis, dans toutes les unités, même celles où ça pouvait le mieux convenir, ça a fait un flop. On est peut-être dans une entreprise un peu trop basique, mais elle s'appuie sur les chiffres. »

La GB comme langage commun participe d'une convergence communautaire (Fiol, 1999).

Capacité à agréger des informations de nature diverse, dispositif transversal et récurrent, langage commun... On voit que l'ensemble de ces caractéristiques constituent des atouts de la GB en termes de centralité.

6 : « Ça [le budget] permet de faire le lien entre tout. Les éléments se renforcent après mutuellement. »

27 : « [La GB], c'est le point de rencontre et l'agrégation de tout. »

Cette caractéristique peut encore être renforcée par certaines pratiques.

2. **Caractère intégrateur ou préalable et utilisation interactive : les principales armes contre la concurrence**

Caractère préalable, caractère intégrateur et utilisation interactive ont en commun d'être des pratiques qui permettent à la GB de faire face à la concurrence sur les rôles qui conditionnent le plus son importance : la mise sous tension et, dans une moindre mesure, les rôles à l'égard de la stratégie. Cette concurrence vient prioritairement de quatre dispositifs formels : le tableau de bord (ou *balanced scorecard*), les systèmes de prévision des ventes, les systèmes d'objectifs individuels et de primes et, moins fréquemment, de dispositifs de suivi de plans d'action ou projets. En effet, rappelons que l'une des deux caractéristiques de la centralité, donnée dès l'introduction, est de constituer « *le point de convergence ou de diffusion* » (dictionnaire Larousse) ou encore « *l'élément principal auquel les autres sont subordonnés, où tout converge et d'où tout rayonne* » (dictionnaire de l'académie française). Or, ces trois types de pratiques budgétaires confèrent à la GB cette force du « point de passage obligé », mais à des degrés différents d'après nos résultats : le caractère préalable moins que le caractère intégrateur et ce dernier, moins que l'utilisation interactive.

2.1. Précéder et orienter les autres dispositifs

Les *verbatim* ci-dessous illustrent l'influence sur le niveau de centralité de la GB de la capacité à orienter les autres dispositifs, en les précédant dans la production des données : les *verbatim* des entités 5, 6, 8 et 17, dans le cas d'une GB qui oriente et les *verbatim* des entités 1 et 22, dans le cas d'une GB qui est orientée.

1 : « A partir du budget marketing et pub donné par le groupe, le DG fait un budget des ventes au niveau de la famille de produits. Après, le responsable logistique le traduit en ventes par produit. Il les compare avec ses prévisions de vente, qui sont faites tous les mois par le marketing et le commercial. [...] Et, dès que les ventes par produit et par mois sont prévues, c'est moi qui déroule le package du budget, jusqu'au résultat. Mais cette phase-là est très mécanique en fait. [...] Le processus budgétaire n'est pas le plus important. Si on n'avait que cela, ça ne marcherait pas. Ce qui fait marcher, c'est la prévision des ventes, mensuelle. »

5 : « Le BSC rentre en chausse-pied par rapport au budget : alors que le budget commence en mai-juin, le BSC commence en septembre. [...] Les objectifs de croissance et de profit tombent et après, on cherche à raccrocher le plus possible le business, pour faire rentrer la réalité du business dans les objectifs qui nous sont donnés. [...] La GB est plus importante que le BSC pour la déclinaison de la stratégie, parce que les budgets sont faits avant les plans d'action et les conditionnent dans une certaine mesure. »

6 : « Il y a des tableaux de bord, mais ils sont calqués en grande partie sur un certain nombre d'indicateurs qui renvoient aux points sensibles du budget. »

8 : « Les objectifs individuels et les contrats découlent directement du budget. [...] Je dirais que la GB est aussi centrale parce qu'elle sert d'outil de gestion des troupes et de gestion RH, c'est la base de la gestion RH. »

17 : « On a une réflexion en cours sur des tableaux de bord de pilotage, des balanced scorecards. On essaie d'avoir une approche qui ne consiste pas à remplacer notre dispositif budgétaire actuel, mais à le compléter ; le budget permettrait de nourrir des tableaux de bord stratégiques. »

22 : « Le préalable, c'est la prévision des enjeux [hippiques], en concertation avec le PMU. Et on la traduit en termes de prélèvements, puisque ce sont nos recettes. On construit ensuite toute notre base de prévision des réunions hippiques, pour voir comment ça va se répartir dans l'année. C'est seulement à partir de ce moment-là qu'on peut faire le budget, jusqu'au résultat. [...] Pour nous, la prévision et le suivi des enjeux, c'est le plus important, parce que ça conditionne tout le reste.

[...] Comment noteriez-vous votre GB, sur une échelle de 1 à 5, en termes d'utilité pour l'entreprise ?

En-dessous de 3. Allez, du 2,8. Parce qu'il n'y a pas de culture du résultat. [...] Si on ne faisait plus de budget, je ne suis pas sûr que ça changerait beaucoup de choses. »

Dans les études précédentes, la seule à notre connaissance à s'être intéressée à cette dimension des pratiques et à ses effets sur l'importance relative de la GB est celle de Komarev (2007), en ce qui concerne l'articulation entre la GB et les tableaux de bord. Elle ne parvenait pas à des résultats clairs. Nos résultats sur l'ensemble des cas d'articulation sous forme d'orientation montrent, quant à eux, que les effets de l'orientation existent, mais sont moins forts et systématiques que ceux des deux pratiques suivantes. En outre, ils sont très faibles, voire inexistantes, en ce qui concerne l'articulation avec les systèmes de prévision et de suivi des ventes : même quand les prévisions commerciales sont déclenchées par le budget, leur suivi par des systèmes souvent plus détaillés que le suivi budgétaire conserve souvent une assez forte importance, surtout dans des activités très commerciales. Le chiffre d'affaires constitue en effet un élément-clé pour la rentabilité.

2.2. Englober les autres dispositifs

Il ressort de nos résultats que la capacité à intégrer des aspects opérationnels, qu'ils relèvent d'indicateurs quantitatifs ou qualitatifs ou encore de plans d'action, permet d'augmenter à la fois l'importance fonctionnelle et l'importance relative de la GB. Le fait d'intégrer des données opérationnelles diversifiées dans la GB rejoint une préconisation d'Otley et Berry (1980) ainsi que les souhaits d'amélioration de la GB dégagés des enquêtes (cf. chapitre 1). Quant aux résultats de Sponem (2004), sans aller jusqu'à la prise en compte d'aspects non monétaires dans les objectifs eux-mêmes et dans leur suivi, ils montrent néanmoins que le caractère opérationnel des seules négociations budgétaires suffit déjà à avoir des effets positifs sur tous les rôles potentiels de la GB. On remarquera aussi que c'est l'une des ambitions du *balanced scorecard* que d'intégrer tous les types d'information pour mieux décliner la stratégie et piloter les activités.

Le caractère intégrateur concerne aussi une forte prise en compte des critères budgétaires dans les systèmes d'objectifs individuels. Cela converge avec le constat des effets positifs d'une évaluation budgétaire sur les rôles managériaux de Sponem (2004).

Nous trouvons dans nos entretiens de très nombreuses illustrations de l'avantage que la GB tire à intégrer des données non monétaires ou à être la base des calculs de primes, à l'égard de la mise sous tension et de la déclinaison de la stratégie et, plus globalement, de son niveau de centralité. Nous avons sélectionné les plus parlantes, que nous restituons à travers les *verbatim* ci-dessous.

Des exemples de GB intégrative et des effets sur sa centralité :

12 : « [Dans les objectifs donnés en interne], il y a des indicateurs en termes de tonnage, de chargement. On fixe aussi des objectifs en termes de compagnies de chargement. [...] Le budget permet une consolidation des flux physiques. [Les propositions budgétaires internes] sont complètement argumentées. Derrière les chiffres, il y a l'analyse du fonds de commerce, une analyse des tonnages, etc. [...] La GB est l'outil central. [...] Avant, on avait un outil budgétaire qui était uniquement financier. On l'a fait évoluer en lui associant la dimension unités d'oeuvre opérationnelles et maintenant, j'ai entamé une réflexion pour lui associer une dimension RH. »

13 : « Dans le tableau global que je présente au CODIR, il n'y a que les principaux éléments de variance. Mais derrière, on a tout un système de tableaux de bord extrêmement détaillés, sur chaque fonction, et on les sort tous les mois ; au niveau des usines, ils l'ont même au quotidien, en hebdo et en mensuel. Toutes les variances de mon analyse à moi, globale, sont déclinées dans chacune des fonctions. [...] Sur l'analyse des écarts et des aspects opérationnels, on est très, très bons.

[...] Et les indicateurs des tableaux de bord très opérationnels dont vous parliez tout à l'heure, ça matche complètement avec le compte de résultat ?

Oui, oui. Je suis peut-être un peu trop yallatollesque, mais je veux pouvoir présenter mon P&L en analyse de variance complète et qu'ensuite, sur tous les aspects de la variance, on puisse les décliner au plus bas niveau. [...] On a donc une interconnexion totale entre le budget et les systèmes d'info opérationnels, les tableaux de bord. Par exemple, pour un produit fabriqué dans une usine, je suis capable d'analyser la variance complète : mon écart sur le coût de revient vient, pour telle part, d'un écart sur matière, et dans la matière, je vais pouvoir expliquer qu'en fait, j'ai consommé plus de tel ingrédient, et pareil, pour les taux de perte, les taux d'arrêt machines, le nombre de personnes sur la ligne etc. »

15 : « *Est-ce qu'ils ont aussi du non monétaire dans leurs objectifs budgétaires ?*

Oui, mais quand on dit « non financier », la productivité, c'est du non financier, mais ça a un impact sur le financier. Il y a des objectifs de rendement, des objectifs de stocks, mais qui sont financiers en bout de course.

Mais est-ce que vous profitez du processus budgétaire pour parler aussi d'objectifs opérationnels ayant des retombées financières moins directes, ou à moins court terme ?

Oui, Par exemple, on pourra avoir des objectifs sur le nombre de retours suite à des pannes, ou sur le nombre de réclamations clients. Et, associé à ce genre d'objectifs, vous avez forcément le plan d'action qui va bien. Et le plan d'action, ça peut aussi être la ressource qui va bien : une personne pour créer une hot-line, etc. Le processus budgétaire, c'est le processus prévisionnel au sens très large. [...] Les tableaux de bord qualité sont intégrés dans le package budgétaire. [...] Tout ce qui est prévision et suivi des ventes, c'est dans le processus budgétaire. [...] Tout le fonctionnement de l'entreprise est basé sur le budget, toute référence est une référence budgétaire et ça, c'est parce que le budget n'est pas que financier, parce qu'il y a une connexion complète entre le budget et les plans d'actions, les plans d'action sont intégrés au budget. »

17 : « Au niveau marketing, chaque chef de produit va préparer le budget de sa marque : donc, les volumes prévisionnels, les soutiens publicitaires prévisionnels, etc. ; les commerciaux vont faire les plans d'enseigne ; au croisement des prévisions marketing et des prévisions commerciales, on va trouver les volumes à produire, qu'on communique aux industriels ; chaque responsable d'usine et à l'intérieur de chaque usine, chaque chef de fabrication et chaque chef d'atelier va se prendre des objectifs de capacité, de prix de revient, d'investissement. Alors, ils vont ensuite être déclinés en paramètres techniques : pour avoir tel prix de revient, telle machine va marcher à tant de tonnes à l'heure, à telle date. Donc, c'est extrêmement détaillé : le processus budgétaire est très, très fin, il descend au niveau de l'atelier, de la machine, du produit, etc. »

Des exemples de GB peu intégrative et des effets sur sa centralité:

6 : « *En dehors de la GB, quels sont les mécanismes très importants pour donner une direction et piloter ?*

Les objectifs individuels et aussi les plans d'action des départements, qui ne sont qu'en partie liés au budget. »

13 : « On connaît au jour le jour, bien évidemment les ventes de la journée précédente et puis les ventes du mois, on extrapole ces ventes sur le mois. On est très, très orientés sur les statistiques commerciales : réelles, prévision de ventes à court terme. Pour savoir où on va. On a des systèmes de prévision des ventes très, très sophistiqués. On peut analyser de manière très fine tout ce qui se passe au niveau des couples produits-clients.

Et c'est géré par vos services ?

Euh, non. Parce que ce sont des outils très « utilisateurs » et les gens du marketing, les commerciaux, les comptes-clés, la direction générale, tout ce monde-là y a accès en direct. Ça ne passe pas par nous. C'est un mécanisme extrêmement fort de pilotage.

[...] *Entre la GB et les statistiques commerciales, qu'est-ce qui est le plus utile ?*

Je les mettrais au même niveau. Quand on analyse ce que les gens de la direction regardent le plus fréquemment, c'est l'analyse des ventes détaillées à court terme et le pilotage via le budget. »

Il est intéressant de rapprocher ce *verbatim* de l'entité 13, sur l'articulation avec les systèmes de prévision des ventes, de celui fourni un peu plus haut pour la même entité à propos de l'articulation avec les données non monétaires de production. On voit que la GB tire une force de son intégration des données non monétaires de production mais qu'elle touche une limite en termes de centralité du fait qu'elle n'intègre pas la prévision et le suivi des ventes.

14 : « Les commerciaux ont un reporting mensuel des ventes par entité, par produit, dans un niveau de détail très, très important.

C'est déconnecté de la GB ?

C'est un peu déconnecté, oui. Malgré tout, sur les grands agrégats, c'est en phase. [...] La GB n'a pas la place la plus centrale. La difficulté pour vous répondre, c'est que la R&D va vous dire que la partie la plus importante, c'est la gestion de leur portefeuille de projets, l'industriel, que c'est la gestion de la demande et du supply, le commercial, que c'est l'atteinte des objectifs de chiffre d'affaires... Vous voyez ? Même si ce sont tous des éléments qui sont traduits ou déclinés dans la GB. »

21 : « Les patrons de réseaux sont très tournés sur l'atteinte du CA et moins sur le résultat.

Oui, mais est-ce que leur prime est plus fortement liée à la progression du CA qu'au respect du budget ?

Oui, oui, clairement. Donc, c'est en fait lié à la manière dont sont gérés les incentives : c'est par là qu'on peut faire passer les messages qu'on veut faire passer... enfin, en partie, pas uniquement. Mais c'est important.

[...] *Dans quel domaine votre GB touche-t-elle éventuellement ses limites ?*

Justement, c'est là où je pense que le fait de passer au balanced scorecard serait intéressant, même si, actuellement, on est dans une phase de transition parce que le BSC ne fait pas partie des mœurs. [...] La GB est

trop analysée comme étant essentiellement chiffrée, pas assez comme une ouverture ou une mise en perspective sur des outils, des objectifs autres que des objectifs de progression purement en volume ou en valeur. »

2.3. L'utilisation interactive ou peu diagnostique

Tout dispositif utilisé de manière interactive acquiert automatiquement une plus grande importance que les autres dispositifs formels qui étaient « éligibles » à cette utilisation. Il devient alors la base des discussions des managers sur plusieurs niveaux hiérarchiques et s'annexe les réunions formelles qui, on l'a vu, font partie des principaux rivaux potentiels de la GB en termes de centralité pour le contrôle organisationnel. En effet, la force des réunions formelles de managers est qu'elles peuvent relayer simultanément plusieurs modes de contrôle, ainsi que cela ressort du tableau 116 (section 3, § 3) : contrôle des résultats, contrôle de la stratégie, contrôle de la culture. Le dispositif qui devient le point central des réunions formelles avec le dirigeant se trouve donc de fait propulsé sur le devant de la scène. En outre, le fait qu'il est difficile (et déconseillé) d'utiliser plusieurs dispositifs de manière interactive, en raison du temps qu'une telle utilisation consomme à l'ensemble des managers, préserve aussi de fait le dispositif choisi pour cette utilisation de toute concurrence sur ce terrain. Mundy (2010) souligne aussi le caractère central des processus interactifs pour le contrôle organisationnel, car ils permettent de mixer et d'intégrer des informations de nature et d'origine très diversifiées. Sur ce dernier point, c'est un point commun avec la pratique précédente (l'intégration formelle de données diversifiées dans les budgets), si ce n'est que l'intégration provient ici des échanges directs et oraux entre les personnes : cela a pour avantage de ne pas nécessiter de système d'information puissant, qui constitue une des limites à l'intégration formelle des données, ainsi qu'on le verra.

Rappelons que, d'après les observations de Simons, les dispositifs éligibles à une utilisation interactive sont, outre la GB, le *balanced scorecard*, les systèmes de gestion de projets, les plans opérationnels et financiers à plus d'un an, les systèmes de prévision et suivi des ventes. On observe que les dispositifs de cette liste, excepté les plans opérationnels et financiers à plus d'un an, correspondent aux trois dispositifs qui apparaissent dans notre étude comme le plus fréquemment en interférence (concurrence ou renforcement) avec la GB. Une utilisation interactive de la GB permet donc à la GB de supplanter ces concurrents potentiels, plus particulièrement pour la mise sous tension. Les *verbatim* ci-dessous témoignent de l'effet positif sur le niveau de centralité de la GB de son utilisation pour créer une interaction récurrente avec la hiérarchie dans le cadre de réunions.

6 : « Tous les opérationnels ont accès en temps réel à leur budget (par SAP). Ensuite les résultats sont revus tous les mois en comité de direction et pour les dérives, les gens doivent amener des explications pour corriger le tir. Le CG fait une synthèse, destinée aux membres du CODIR. Parfois, ça descend au niveau en dessous. *Et cette réunion, elle se borne plus à une simple présentation ou c'est vraiment l'occasion de creuser ?* Cela dépend des situations, mais, généralement, ce qui intéresse le DG, c'est de comprendre. S'il sent qu'il y a à creuser, il creuse. C'est impensable de venir simplement avec une info sans avoir déjà réfléchi à l'action. Quand il y a des choses sensibles, les gens sont informés avant pour qu'ils puissent se préparer. [...] *Pour tout ce qui est pilotage en cours d'année, quels autres mécanismes d'ajustement vous avez ?*

L'essentiel part des revues mensuelles de performance, de résultat. Sur ce point, la GB est centrale parce qu'on retrouve obligatoirement à un moment donné dans le budget les retombées des plans d'action et c'est l'occasion de revoir les résultats et donc, la GB, c'est un déclencheur pour aller voir ce qui se passe. »

9 : « En fait, ce n'est pas au moment du budget que va se manifester le plus de pression. Tout va se passer pendant l'année, au moment des reportings. Là, dans le reporting, ils ne regardent jamais le cumul, c'est le mois. Et sur le mois, on vous applique la question, comme on disait au moyen-âge ; sur le mois, vous vous faites challenger sur tout : sur les volumes, les coûts de production, l'organisation. »

15 : « Tous les mois, on a avec le groupe une réunion qu'on appelle BOR (Business Operational Review). C'est une discussion, une présentation des résultats du mois précédent au niveau hiérarchique supérieur au cours de laquelle, non seulement on justifie notre résultat en fonction du budget, mais on parle de nos difficultés, on parle des affaires, quoi. Et, surtout, il y a une revue permanente du forecast de fin d'année, ou des difficultés qu'on peut rencontrer et des plans d'action qui sont associés. C'est vis-à-vis du groupe, mais en interne, on a exactement le même processus, la même réunion, quelques jours avant les BOR avec le groupe. En interne, on appelle ça les réunions de gestion. La base de cette réunion, c'est l'analyse des écarts. Elle sert à comprendre ce qui s'est passé, à rechercher des plans d'action, à revoir les prévisions. C'est vraiment une revue complète du business, tous les mois. [...] La GB, c'est vraiment la trame décisionnelle. »

Rappelons que nous n'avons relevé dans les entretiens presque aucun cas d'utilisation totalement interactive au sens de Simons mais que, néanmoins, on a observé que la mise sous tension est d'autant plus forte qu'elle est peu diagnostique. Ce résultat est conforme à celui de Sponem (2004) : dans sa typologie, le processus budgétaire qui joue le plus de rôles, qui génère le moins de critiques est qui est le plus central est celui qu'il a qualifié d'interactif mais qui, selon notre terminologie, correspond à une utilisation intermédiaire ; les opérationnels y sont effet fortement évalués et rémunérés sur le respect du budget. On notera que les utilisations intermédiaires ont pour avantage de favoriser le niveau de centralité de la GB à plusieurs titres : l'effet favorable lié à l'intégration des objectifs individuels (cf. § 2.2) et l'effet favorable d'un focus particulier sur la GB et de l'intensité des échanges qu'il suscite, et ceci, tout au long de l'année.

3. Les handicaps de la GB

La GB est aussi confrontée à certaines limites en termes de centralité, principalement au nombre de trois d'après nos entretiens.

3.1. Les contraintes informatiques et temporelles

Selon l'enquête d'Andersen (2002), 50 % des entreprises déplorent les insuffisances des outils informatiques à l'égard de la GB. Or, on a vu que, pour exploiter pleinement le potentiel de la GB pour le contrôle organisationnel, il faut que la GB intègre des données non monétaires très diversifiées ; cela suppose de disposer de systèmes d'information d'autant plus puissants et intégrés, ce qui limite les possibilités pour la GB de gagner en centralité.

15 : « *Quelles seraient les pistes d'amélioration de votre processus budgétaire ?* J'ai surtout un problème d'outils, en fait. C'est un process où on mouline beaucoup, beaucoup d'informations. Il faudrait une intégration entre les outils de production, les outils budgétaires et les outils de reporting. Mais c'est un problème de coûts, parce que ce genre d'outils, ça coûte très cher. »

6 : « *Quelles seraient les pistes d'amélioration de votre GB ?* »

C'est un processus assez lourd ; on pourrait l'améliorer sur certains systèmes parallèles. C'est toujours une galère pour comprendre l'évolution des frais de personnel. Les difficultés sont plus techniques que sur le fond, sur la rigidité des systèmes annexes, comme celui de gestion des effectifs. »

27 : « Le processus est bien, mais les outils ne le sont pas ; le traitement manuel des données est très lourd et trop long. »

10 : « Il y a aurait beaucoup de choses à faire pour que les données nécessaires pour faire un estimé soient produites de manière plus systématique ; il serait probablement intéressant d'avoir une base de données qui alimenterait de façon automatique, même s'il faudrait ensuite retravailler ce qui sort. [...] Il y a certainement à investir un peu dans les systèmes d'information. »

12 : « *Si vous deviez encore améliorer votre gestion budgétaire, dans l'absolu, ce serait sur quoi ?* »

Ce serait sur les systèmes d'information. Ce que j'essaie de mettre en place, c'est des outils d'analyse. Aujourd'hui, on a des systèmes qui mettent à disposition énormément d'informations, mais il faut pouvoir les analyser, tirer des conclusions et faire des projections. Donc, aujourd'hui, le problème, ce n'est pas d'avoir les données –parce qu'on les a- mais d'avoir des outils pour les analyser, pour tous les utilisateurs de la GB. »

Rappelons cependant que les capacités informatiques constituent également une des limites à l'utilisation du *balanced scorecard*, mentionnée par Kaplan et Norton (2001) eux-mêmes. Cette limite ne constitue donc pas un handicap de la GB à l'égard du *balanced scorecard* ou de tout autre système « hégémonique » de contrôle fondé sur l'information formelle.

Une autre limite à l'exploitation maximale du potentiel de la GB, qui passe notamment par une utilisation interactive, suppose une forte implication des dirigeants. On peut alors se heurter à une trop faible disponibilité du dirigeant.

13 : « Ce serait bien aussi d'avoir plus de participation. Mais, là, la question, c'est de convaincre le general management de le faire et de trouver les créneaux de temps pour le faire. »

Simons (1995, 2000) souligne ce problème avec le concept de « retour sur management ». C'est d'ailleurs la raison principale pour laquelle il préconise de n'utiliser qu'un seul dispositif de manière interactive. Mais pour que celui-ci soit la GB, encore faut-il que le dirigeant n'ait pas de réticence à l'égard des aspects financiers ou de préférence pour d'autres domaines.

3.2. L'influence du profil du dirigeant

Le lien entre le profil du dirigeant et l'importance de la GB dans le contrôle organisationnel a déjà été souligné dans la littérature (Sponem, 2004 ; Zrihen, 2002). Certains de nos interlocuteurs en attestent aussi.

1 : « Notre DG fait des évaluations annuelles avec ses trois principaux collaborateurs, dont moi. L'intérêt de ces évaluations, c'est qu'elles sont très objectives, basées sur des faits qu'il a notés. [...] Notre DG est un ancien directeur des ventes, qui a l'expérience du recrutement et des évaluations. C'est vraiment lié à lui, parce qu'il y a une autre société du groupe, qui est voisine et où ce système n'est pas du tout aussi évolué que chez nous. [...] Le directeur commercial fait aussi ces évaluations avec ses directeurs de région, qui les font avec leurs responsables de secteur. Moi-même, je les pratique avec le responsable logistique et mon assistante. [...] Pour nous, le processus budgétaire, ce n'est pas le plus important. »

5 : « Je suis dans une boîte financière, gérée par des financiers. On doit sortir tous les quarts des chiffres et on a également une communication très forte de la part du management tous les trimestres suite à la publication des chiffres à Wall Street. Quand je compare avec des amis, je vois bien que ça n'a rien à voir avec quand on

travaille chez Peugeot, L'Oréal, enfin, bref, des boîtes qui ont comme nous des tailles significatives mais qui ne sont pas du tout gérées comme nous. »

20 : « Je pense que chez nous, il n'y a pas un niveau d'exigence assez élevé. Pour avoir travaillé chez P., si on n'avait pas fait son budget, soit on avait la solution pour redresser, soit c'était coup de pied aux fesses. [...] On vient d'embaucher, là, il y a 2 jours, un nouveau directeur général, alors j'espère que ça va un peu changer.... »

22 : « Mon patron n'est pas du tout un gestionnaire. Il me délègue complètement ces choses-là. [...] Il n'a pas une implication forte par rapport au processus budgétaire. »

23 : « Notre présidente, si elle voit une dérive dans son tableau de bord, elle appelle directement l'intéressé, mais il n'y a pas de réunions formelles et mensuelles d'analyse des performances au niveau de la présidente/[...] Sa façon de faire, c'est de recouper les informations. Elle a des infos marketing, elle a des infos financières, elle a une sensibilité « produits », elle voit les créateurs, elle visite, fait des tournées des boutiques, elle participe à un certain nombre d'associations, etc. C'est comme ça qu'elle voit si on a une incohérence ou si quelque chose ne va pas. C'est plutôt une multitude de faisceaux informels d'informations. Elle a un management sensitif. »

3.3. Un caractère intrinsèquement peu inspirant

Les aspects financiers ne sont pas les mieux placés pour créer un élan et obtenir l'adhésion de tous. C'est sans doute la raison de la difficulté déjà évoquée de la GB à l'emporter, en termes de motivation douce mais parfois aussi de mise sous tension, sur des facteurs culturels et/ou informels marqués : passion pour le produit ou le métier, relations interpersonnelles informelles, forte culture client.

17 : « La gestion budgétaire, je ne pense pas qu'il faut la prendre comme un outil de motivation : il faut que les gens soient indexés sur la gestion budgétaire, sinon, cela ne marche pas, mais le budget ne doit pas être l'outil de motivation, parce que là, c'est la catastrophe annoncée ; c'est la perte de transparence. »

15 : « *Qu'est-ce que la GB ne parvient pas bien à faire ?*
Eh bien, peut-être la gestion des hommes. »

On notera cependant que le caractère éventuellement rébarbatif du formalisme et des données monétaires de la GB peut être atténué si la GB intègre des données non monétaires et plus encore si elle est l'occasion d'échanges oraux et de réflexion lors de réunions, dans le cadre d'une utilisation peu diagnostique.

Conclusion de la section 4

Le niveau de centralité d'un dispositif dépend de sa capacité à représenter le point de rencontre, en amont ou en aval, des autres dispositifs. La GB dispose à cet égard d'atouts non négligeables.

Ils relèvent en premier lieu de caractéristiques peu dépendantes des pratiques budgétaires, à savoir la capacité des données monétaires à agréger et synthétiser des informations de natures diverses, son caractère transverse à toutes les fonctions et la récurrence de sa production d'informations. On notera que la combinaison de ces trois caractéristiques peut expliquer que la GB serve mieux les rôles financiers que d'autres dispositifs produisant des prévisions monétaires (comptabilité financière, prévision des ventes). Ces trois caractéristiques réunies permettent également à la GB de devenir un langage commun et d'étendre ainsi ses fonctions au-delà du simple contrôle des résultats. Plus particulièrement, la GB devient ainsi un vecteur du contrôle des valeurs, en tant que langage partagé,

voire rituel. Cela peut contribuer à expliquer que la GB permette de constituer un repère et de sécuriser et ceci, mieux que d'autres dispositifs produisant des objectifs. Ainsi, ces trois caractéristiques pourraient expliquer que la GB soit utilisée de manière si généralisée, au minimum au titre de ses rôles les plus acquis, financiers et de sécurisation (cf. section 1).

Ces atouts peuvent être amplifiés par certaines pratiques budgétaires, qui protègent la GB à des degrés divers contre la concurrence d'autres dispositifs formels (tels que les tableaux de bord, les systèmes de prévision et suivi des ventes, les systèmes d'objectifs individuels et de primes, les dispositifs de gestion de plans d'action et de projets, etc.). Ces pratiques sont, par ordre croissant d'influence sur le niveau de centralité :

- le fait d'être en amont de la production d'informations et d'objectifs par d'autres dispositifs formels de contrôle et, ainsi, d'orienter celle-ci ;
- le fait d'englober des données prévisionnelles et de suivi ou encore des objectifs qui pourraient être produits par d'autres dispositifs ;
- une utilisation peu diagnostique ; il ne semble en effet pas nécessaire d'être dans une utilisation totalement interactive (qui suppose notamment l'abandon total de la référence au respect du budget initial dans la rémunération) pour bénéficier des effets positifs sur le niveau de centralité de la GB d'échanges réguliers et intenses.

Ces pratiques permettent à la GB de l'emporter sur d'autres dispositifs à l'égard principalement de la mise sous tension, mais aussi des rôles à l'égard de la stratégie ainsi que peut-être, mais spécifiquement pour une utilisation peu diagnostique, son rôle de valorisation et de création de liens.

La GB est toutefois confrontée à des limites dans l'exploitation pleine de ses atouts. En effet, sa capacité à englober des informations non monétaires est souvent limitée par les possibilités des systèmes informatiques. Cependant, cette limite vaut également pour les tableaux de bord ou *balanced scorecards*, qui ont la même ambition et constituent à cet égard les principaux concurrents de la GB. En outre, cette limite peut être contournée par une utilisation plus ou moins interactive, car les réunions permettent de tenir compte d'informations de nature et d'origine très diverses sans recourir aux systèmes informatiques. Par ailleurs, la GB, en raison de son caractère financier et très formel, peut présenter un caractère rébarbatif. Là encore, cette limite peut être atténuée par l'intégration de données non monétaires ou, mieux, par une utilisation interactive dans le cadre de réunions, dont le caractère oral est plus stimulant. Cependant, une utilisation interactive, de la GB ou de tout autre dispositif, est confrontée à une autre limite : elle est très consommatrice de temps pour le dirigeant et ses collaborateurs. En définitive, si un dirigeant est prêt à consentir l'investissement en temps que représente une utilisation interactive, le fait de choisir la GB comme support d'une telle utilisation peut dépendre de ses préférences personnelles et de son origine professionnelle, ou encore

de la culture dominante dans l'entreprise. On rappellera à cet égard que les obstacles les plus rédhibitoires à la centralité de la GB sont d'ordre culturel (cf. section 3).

La littérature offre un support à certaines de ces explications prises séparément, mais pas toutes, et, surtout, nous n'avons trouvé aucune recherche qui en présente une analyse globale.

Section 5. Sièges et subdivisions : une approche souvent différente de la GB

1. La GB est utilisée de manière plus classique et plus exclusive par les sièges que par les subdivisions

Il ressort du chapitre 6 que les groupes et les sièges ont souvent une conception classique de la GB à l'égard des subdivisions, c'est-à-dire comme outil de contrôle des résultats financiers. Cela limite l'intensité des rôles d'orientation des comportements et, donc, l'importance fonctionnelle de la GB pour le niveau N+1. C'est du moins ce qui ressort de l'appréciation par les subdivisions des fonctions de la GB dans leur relation au niveau N+1. Pourtant, dans la relation au niveau N+1, la GB est souvent centrale, mais par défaut, c'est-à-dire en raison de l'absence d'autres dispositifs de contrôle plus importants (cf. chapitre 7). En outre, les groupes et les sièges semblent¹⁴¹ utiliser plus la GB pour ses rôles financiers et, donc, globalement pour le contrôle de leurs parties prenantes externes que pour l'orientation des comportements internes.

Pour le contrôle par les subdivisions, on observe le phénomène inverse : la GB est souvent utilisée en interne de manière moins diagnostique et intègre plus souvent des données non monétaires, ce qui tend à accroître ses fonctions d'orientation des comportements et, globalement, son importance fonctionnelle. Pour autant, elle est en moyenne moins centrale pour le contrôle interne à la subdivision que dans la relation au niveau N+1, en raison de l'existence plus fréquente en interne d'autres dispositifs de contrôle.

Ces constats ne valent cependant qu'en termes de tendances générales, car les pratiques et les rôles budgétaires ressortent comme diversifiés, et encore plus en interne aux subdivisions que dans la relation au niveau N+1. Ils suggèrent cependant qu'il existe un découplage des rôles et pratiques budgétaires associées entre les niveaux hiérarchiques.

¹⁴¹ Le faible nombre de sièges interrogés limite la validité des résultats.

2. Un découplage budgétaire

Le concept de découplage a été introduit par la théorie institutionnelle, qui considère qu'il peut exister de la part des sièges une différence entre les pratiques budgétaires affichées à l'extérieur et les pratiques internes réelles. La GB fait alors l'objet de la part des sièges d'une utilisation cérémonielle, officielle et légitimante vis-à-vis des parties prenantes (externes mais aussi internes) et d'une faible utilisation réelle pour le contrôle des subdivisions ; ces dernières sont en fait laissées libres d'assurer à leur guise l'efficacité interne (cf. chapitre 2, section 2, § 2.2). Le *verbatim* ci-dessous en fournit une illustration.

7 : « Très souvent le groupe s'occupe des tuyaux et ne s'occupe pas de la pertinence de ce qu'il y a dedans. Parfois, on fait tel reporting en plus, et ils ne vont pas savoir si les chiffres qu'on met sont fiables ou pas ; après, ça dépend de notre sérieux... Il y a ce que je dois remonter au groupe et ce que je remonte à mon DG et à mon directeur commercial et qui nous sert vraiment pour la gestion ; idéalement, ça devrait être la même chose mais, en pratique, ce n'est pas du tout la même chose. Il y en a un qui est un peu une contrainte et l'autre, c'est quelque chose qu'on organise pour que ça nous serve à améliorer notre business. »

Mais il est aussi intéressant d'étudier les effets du découplage au niveau du groupe sur l'usage de la GB par les subdivisions. Nos résultats indiquent en effet que le découplage au niveau du groupe crée parfois également un découplage des pratiques budgétaires entre le groupe et ses subdivisions. Le chapitre 6 indique en effet une forte disparité de l'importance fonctionnelle de la GB pour les subdivisions. De fait, on observe dans nos entretiens que certaines subdivisions s'appuient sur la délégation qui leur est laissée par le niveau N+1 (par un contrôle relativement de façade au moyen de la GB) pour très peu utiliser la GB en interne, alors que d'autres utilisent au contraire la GB davantage à des fins d'efficacité interne. Le premier cas de figure correspond finalement à un usage de la GB par les subdivisions identique à celui du groupe, c'est-à-dire de légitimation, puisque la GB est peu utilisée en interne.

30 : « Si le groupe ne demandait pas des choses formelles, je pense honnêtement qu'ils [les managers] pourraient se passer du budget. Ils sont suffisamment compétents, ils connaissent suffisamment bien leur métier pour pouvoir s'en passer. [...] Ici, ce n'est pas le budget qui permet de piloter en cours d'année. Forcément, le budget a bien moins de poids quand on arrive assez facilement à le respecter. Pour avoir vécu ailleurs une situation où on ne performait pas des tas, le budget avait une autre importance en cours d'année, hein ! Et ça dépend aussi de l'exigence que vous avez en face [au niveau N+1], parce que j'ai du mal à croire que les gens au niveau de la division sont complètement dupes... »

Le deuxième cas de figure au contraire introduit un découplage des pratiques entre le groupe et la subdivision. Il se traduit souvent, entre autres, par la création d'un *slack* inversé, au moyen d'une utilisation de la GB moins diagnostique que de la part du groupe.

6 : « Dans la proposition budgétaire au groupe, on n'inscrit un niveau de performance que si on l'a déjà reproduit. Mais le groupe ne le sait pas. Il y a pourtant une pression en interne pour s'améliorer, mais c'est en interne, ce n'est pas le jeu avec le groupe. Les objectifs internes sont plus exigeants que ce qu'on discute avec le groupe. Mais comme on augmente la barre tous les ans, le groupe est content parce qu'on progresse toujours. »

27 : « Vis-à-vis du groupe, [pour la proposition budgétaire], on sait quelle histoire on peut raconter ou non [...] Le DG du groupe n'est pas sur les projets ; il dit « vous êtes de grands garçons, c'est à vous de mettre en place la stratégie qui permet d'atteindre les objectifs » [...] La probabilité de respecter le budget [arrêté avec le groupe] est de 1, elle est absolue. [...] Le groupe attache une importance moyenne à nos reportings. Ce que le

groupe regarde, c'est la comparaison avec une période identique de l'année précédente. Il y a pas mal d'informations qui sont remontées, mais je ne pense pas qu'elles soient vraiment utilisées. [...] Ici, en interne, le budget, c'est rude, il y a de l'arbitrage dans tous les sens [...] En interne, il n'y a pas de délégation sur le budget. Ce n'est pas parce qu'on tient son budget qu'on est quitte. Le grand principe vis-à-vis des opérationnels, c'est qu'on leur met la pression pendant le budget et on leur met ensuite la pression à chaque projet. »

On observe également dans nos résultats que le deuxième cas de figure est plus fréquent que le premier, ce qui est convergent avec le fait que l'on enregistre une importance fonctionnelle de la GB plus forte en moyenne en interne aux subdivisions que dans la relation au groupe. Il n'est pourtant pas conforme à la théorie institutionnelle, selon laquelle, lorsque les sièges réalisent un découplage à leur niveau, les subdivisions sont supposées utiliser peu la GB à des fins d'efficience et s'appuyer davantage sur des dispositifs informels (Meyer et Rowan, 1977).

3. L'influence du niveau hiérarchique sur les dispositifs de contrôle utilisés et la perception de leur importance

Les dispositifs de contrôle importants et fréquents diffèrent selon le niveau d'analyse et le type d'entités. Ainsi, les dispositifs qui ont une fréquence pondérée plus forte dans la relation au groupe qu'en interne sont tous des dispositifs très formalisés (plans stratégique ou marketing ou opérationnel à moyen terme, procédures et audit interne, communication formelle sur les valeurs). A l'inverse, les dispositifs qui ont plus de fréquence pondérée en interne que dans la relation au groupe ont presque tous en commun un caractère informel ou oral (réunions formelles du management, intérêt pour le métier ou le produit, relations interpersonnelles, style de management ou autres motifs de satisfaction au travail). On remarquera que la GB est un dispositif formel. Le constat sur les autres dispositifs de contrôle est donc convergent avec celui réalisé ci-dessus, à savoir que la GB est perçue comme plus centrale pour le contrôle dans la relation au niveau N+1 qu'en interne aux subdivisions.

Il semble qu'il serait réducteur de penser que le caractère plus formel du contrôle par les plus hauts niveaux hiérarchiques est uniquement lié à la taille du périmètre de contrôle ; en effet, dans notre échantillon, certains sièges sont de taille beaucoup plus faible que certaines subdivisions : pour prendre les extrêmes dans notre échantillon, deux sièges ont des effectifs de 35 et de 800 salariés, alors que des subdivisions ont des effectifs de 9 000, 10 000 et même 73 000 salariés. Or, on constate que l'importance relative de la GB n'est pas plus forte et que les autres dispositifs de contrôle ne sont pas plus formels dans les trois grosses subdivisions que dans les deux sièges de petite taille. Nous ne vérifions donc que partiellement l'effet des facteurs taille et décentralisation sur le degré de formalisme du contrôle constaté par Bruns et Waterhouse (1975). Notre constat sur les dispositifs utilisés et les effectifs des entités concernées suggère que les dispositifs formels sont plus représentés au niveau de sièges que de subdivisions peut-être aussi parce qu'ils sont *perçus* comme plus adaptés au contrôle de la part de dirigeants. Cette hypothèse renverrait ainsi aux schémas cognitifs sur ce

qu'un dirigeant « doit » mettre en œuvre comme dispositif de contrôle. En l'occurrence, les dispositifs formels, dont le budget, feraient partie de la « panoplie » du dirigeant, relativement indépendamment de la taille et du niveau de décentralisation de son entreprise ; à l'inverse, les dispositifs oraux et/ou informels feraient davantage partie de la « panoplie » des managers intermédiaires, sous réserve cependant que la taille du périmètre sous leur responsabilité leur permette de les utiliser.

Par ailleurs, on note également que les entités de niveau siège ont tendance à apprécier l'importance des différents dispositifs de la même manière que des subdivisions pour leur contrôle interne et non pas pour leur relation au groupe. Ainsi, la perception du contrôle d'un siège sur ses subdivisions ne serait pas la même selon qu'elle vient d'un « contrôleur » (personne située au siège) ou d'un « contrôlé » (personne située dans une subdivision). Ce constat va dans le même sens que celui relevé pour les rôles, pour lesquels on a relevé que leur intensité est perçue comme plus forte de la part des « contrôleurs » que des « contrôlés » (cf. chapitre 6, relation 3 bis du cadre conceptuel). Pour l'importance des dispositifs de contrôle, le phénomène est toutefois moins marqué. Cela semble cohérent, car l'intensité des rôles relève d'appréciations subjectives, alors que l'appréciation de l'importance des dispositifs de contrôle est certes subjective mais, pour certains dispositifs, leur existence ou pas est un fait objectif. Cependant, la convergence, même partielle, de constat sur les rôles et les dispositifs suggère que, d'une manière générale, ce n'est peut-être pas toujours le niveau hiérarchique en tant que tel mais la position de contrôleur ou de contrôlé qui influe sur la perception de l'importance d'un dispositif de contrôle et de ses rôles. Rappelons toutefois que le faible nombre de sièges dans notre étude limite les possibilités de généralisation.

Conclusion de la section 5

La GB ne présente pas la même importance ni le même niveau de centralité pour la hiérarchie que pour les subdivisions. Elle tend à jouer en moyenne plus de fonctions en interne aux subdivisions que dans la relation au niveau N+1, où elle joue le plus souvent un rôle classique de contrôle des résultats financiers. Elle est pourtant en moyenne moins centrale pour le contrôle par les subdivisions que pour le contrôle par le niveau N+1, car les subdivisions utilisent des dispositifs de contrôle plus nombreux que le niveau N+1.

La moindre importance fonctionnelle du budget pour les subdivisions que pour leur hiérarchie indique qu'il existe un découplage sur les rôles et pratiques budgétaires entre les deux niveaux d'analyse. L'utilisation de la GB par les subdivisions est cependant beaucoup moins homogène que par les groupes et le découplage sur les pratiques budgétaires n'est pas toujours vérifié.

Par ailleurs, les types de dispositifs de contrôle utilisés diffèrent selon le niveau hiérarchique. Globalement, les dispositifs formels et impersonnels ressortent comme plus utilisés ou perçus comme

plus importants dans les plus hauts niveaux hiérarchiques qu'en interne aux subdivisions. Ce constat vaut également pour la GB. Il ne s'explique pas que par l'ampleur du périmètre à contrôler. Il est donc possible qu'il renvoie également à des conceptions cognitives des types de contrôle « devant » être associés aux différents niveaux hiérarchiques : en l'occurrence, une dose plus forte de formalisme de la part de dirigeants que des managers intermédiaires.

Section 6. Vers une typologie des niveaux de centralité de la GB

Au chapitre 7 (section 1), nous avons utilisé des matrices de centralité de la GB pour recenser les entités par rapport à six groupes correspondant à des cas de figure différents au regard de deux critères : l'existence ou pas de dispositifs plus importants et l'importance fonctionnelle. Nous n'avons cependant pas analysé à ce stade les causes sous-jacentes à ces différents groupes. C'est ce que nous proposons désormais de faire, en synthèse de toutes les analyses réalisées jusqu'à présent sur les différents facteurs d'influence, afin de proposer une typologie des niveaux de centralité de la GB.

Ce travail a nécessité un retour à chaque entretien, pour nous en remémorer autant la tonalité globale que les spécificités sur tel ou tel point particulier. Nos principales questions en relisant les entretiens étaient les suivantes : les pratiques budgétaires sont-elles plutôt traditionnelles ou pas ? existe-t-il d'autres dispositifs de contrôle ou des facteurs culturels importants dans l'organisation ? quelle est la nature des interactions de la GB avec ces autres dispositifs ? comment notre interlocuteur exprime-t-il et explique-t-il le niveau de centralité de la GB ? Nous avons procédé à cette analyse en interne aux trente entités et, en ce qui concerne la relation au niveau N+1, pour les vingt-quatre subdivisions. Nous avons donc au total analysé cinquante-quatre processus budgétaires et leur insertion dans le contrôle organisationnel du niveau d'analyse concerné. Puis nous avons regardé si les entités rattachées à un même groupe présentaient des caractéristiques similaires au moins à certains égards. En l'occurrence, cela se vérifie bien pour cinq groupes sur six, pour lesquels nous sommes parvenue à dégager des tonalités et des spécificités en termes de tendances générales. Signalons toutefois que la correspondance n'est pas totale : il arrive qu'au sein d'un même groupe, quelques entités, minoritaires, présentent des caractéristiques différentes, mais généralement pas à tous les égards.

Tout d'abord, rappelons que nous partons de la matrice présentée au chapitre 7 (section 1, § 1), de manière générique dans le tableau 87, puis renseignée pour les deux niveaux d'analyse et les deux types d'entités dans les tableaux 88, 89 et 90.

On a vu que les pratiques budgétaires avaient une influence à la fois sur l'intensité de certains rôles -et donc, sur l'importance fonctionnelle de la GB- et sur l'articulation de la GB avec les autres dispositifs. En effet, rappelons que :

- le fait pour une GB d'orienter d'autres dispositifs favorise son importance relative ;
- le fait pour une GB d'intégrer des données non monétaires favorise son importance fonctionnelle, à travers la déclinaison de la stratégie, ainsi que son importance relative ;
- une utilisation peu diagnostique de la GB favorise l'importance fonctionnelle, à travers la mise sous tension, ainsi que l'importance relative.

En amont de tous les autres facteurs, les pratiques budgétaires conditionnent donc le niveau de centralité potentielle de la GB. C'est aussi ce qu'indiquait notre cadre conceptuel. Dans ce qui suit, nous parlerons de « pratiques traditionnelles » pour désigner des processus budgétaires caractérisés par une utilisation diagnostique ou par l'absence d'intégration ou d'orientation des autres dispositifs.

On a vu également que les facteurs culturels ou informels, ce que Bouquin (1998) appelle « le contrôle invisible », constituent, lorsqu'ils sont contraires aux logiques budgétaires, les rivaux les plus irréductibles de la GB. Le niveau de centralité potentielle de la GB généré par les pratiques ne peut donc totalement se concrétiser que lorsque la GB n'est pas confrontée à des facteurs culturels trop adverses. Initialement, dans notre cadre conceptuel, nous n'avions pas identifié ce facteur d'influence, car nous ne distinguons pas les facteurs culturels ou informels des autres dispositifs de contrôle. Néanmoins, même en cas de culture défavorable à ses logiques, la GB exerce ses rôles les plus acquis, à savoir les rôles financiers et la sécurisation interne.

Enfin, en troisième instance, le niveau de centralité peut aussi dépendre des dispositifs de contrôle autres que les facteurs culturels auxquels la GB est confrontée et de la cohérence de ces dispositifs, entre eux ou par rapport à la culture dominante le cas échéant.

La combinaison de ces trois facteurs d'influence est représentée dans le schéma 14 ci-après sous forme d'arborescence. Elle permet d'expliquer de manière schématique (et un peu réductrice, ainsi qu'on le verra) les six groupes comme suit.

Lorsque la GB n'est pas dans un contexte culturel qui lui est défavorable :

- des pratiques traditionnelles ne lui permettent, ni d'avoir une forte importance fonctionnelle, ni de subordonner d'éventuels autres dispositifs formels. Sa centralité dépend alors de l'existence ou pas d'autres dispositifs formels importants :
 - o En l'absence de tels dispositifs, la GB sera, de fait, centrale, en dépit de sa faible importance fonctionnelle, car elle n'est confrontée à aucune concurrence sérieuse, ni de facteurs culturels, ni de dispositifs formels ; elle sera centrale par défaut, mais

aussi souvent parce qu'elle est soutenue par une culture financière (groupe 4 dans le schéma 14 ci-dessous).

- En présence d'autres dispositifs formels, la GB pourra jouer quelques autres rôles que les rôles financiers et de sécurisation, mais de manière modérée et ce, d'autant plus si les autres dispositifs présentent des déficiences ; elle restera dans le champ classique du contrôle des résultats, en le partageant de manière plus ou moins cohérente avec d'autres dispositifs (groupe 5) ; on verra cependant que cette interprétation doit être relativisée car elle ne correspond que partiellement aux processus rattachés à ce groupe.
- des pratiques non traditionnelles lui permettent à la fois d'avoir une forte importance fonctionnelle et de subordonner d'éventuels dispositifs autres. La GB est alors tout-à-fait centrale (groupe 1).

Lorsque la GB est dans un contexte culturel qui lui est défavorable :

- des pratiques traditionnelles ne lui laissent aucune chance d'être un dispositif un tant soit peu important, sans même être central : la GB est accessoire ; elle joue seulement des rôles financiers –qui alimentent alors le rôle de légitimation- et souvent aussi de sécurisation interne (groupe 6) ;
- si les pratiques ne sont pas traditionnelles, l'importance fonctionnelle de la GB est plus forte que pour le groupe 6, mais le niveau de centralité dépend cependant de la présence ou pas de dispositifs formels relayant mieux qu'elle la culture dominante :
 - en présence de tels dispositifs, la GB peut jouer un rôle de garde-fou, qui la rend indispensable pour créer une tension dynamique (groupe 3) ; elle n'est cependant pas perçue comme centrale ;
 - en l'absence de tels dispositifs, la GB peut être perçue comme la plus centrale après la culture (groupe 2).

Dans le schéma 14 ci-après, les trois groupes possibles avec une culture dominante défavorable à la GB (groupes 2, 3 et 6) sont représentés dans un dégradé de jaunes; les trois groupes possibles en l'absence d'une telle culture (groupes 1, 4 et 5) sont représentés dans un dégradé de verts.

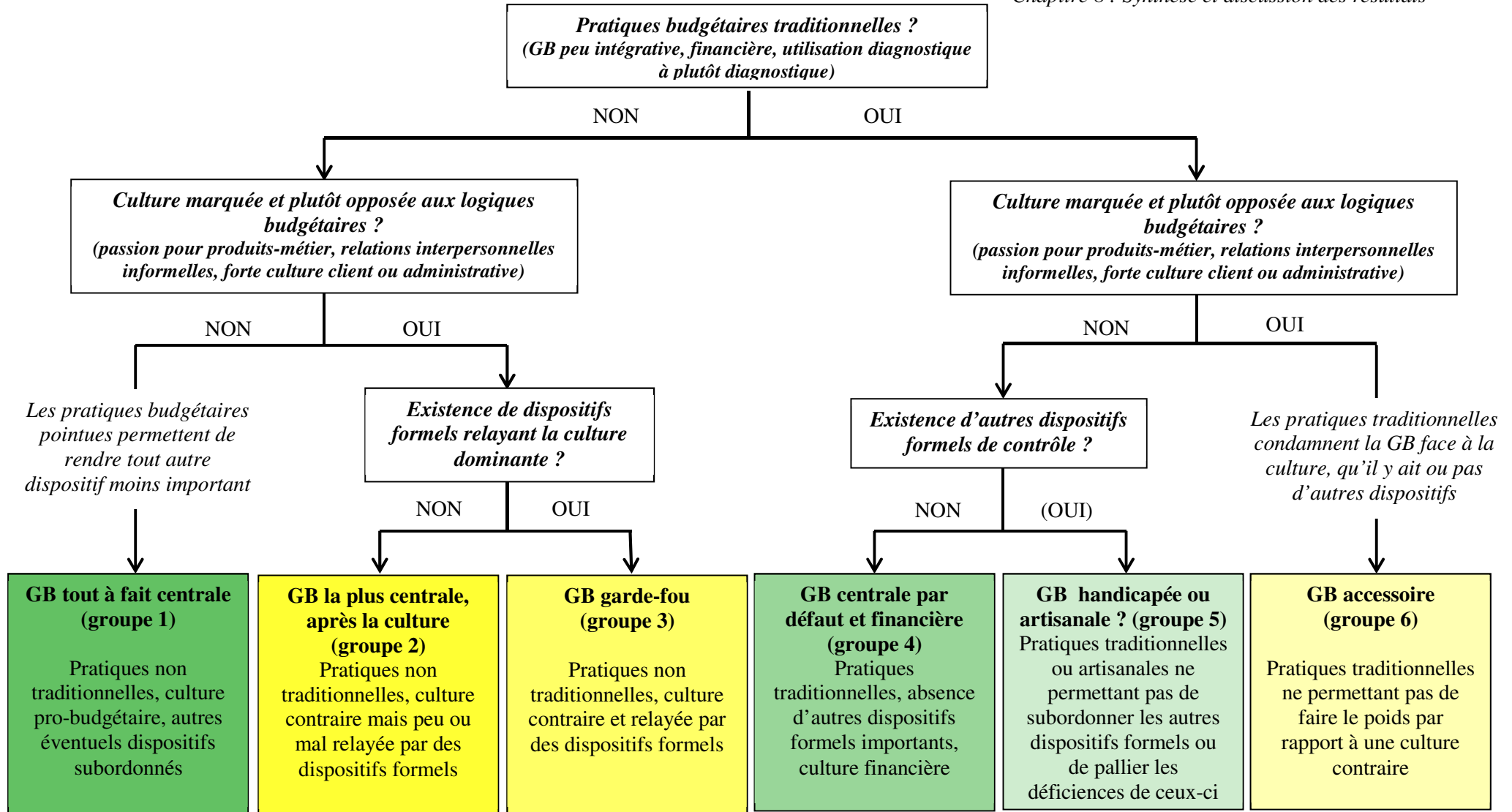


Schéma 14 : Arbrescence des facteurs d'influence sur le niveau de centralité

Dans le schéma 15 ci-dessous, nous replaçons les six groupes dans la matrice initiale des niveaux de centralité et d'importance fonctionnelle utilisée au chapitre 7.

Importance fonctionnelle

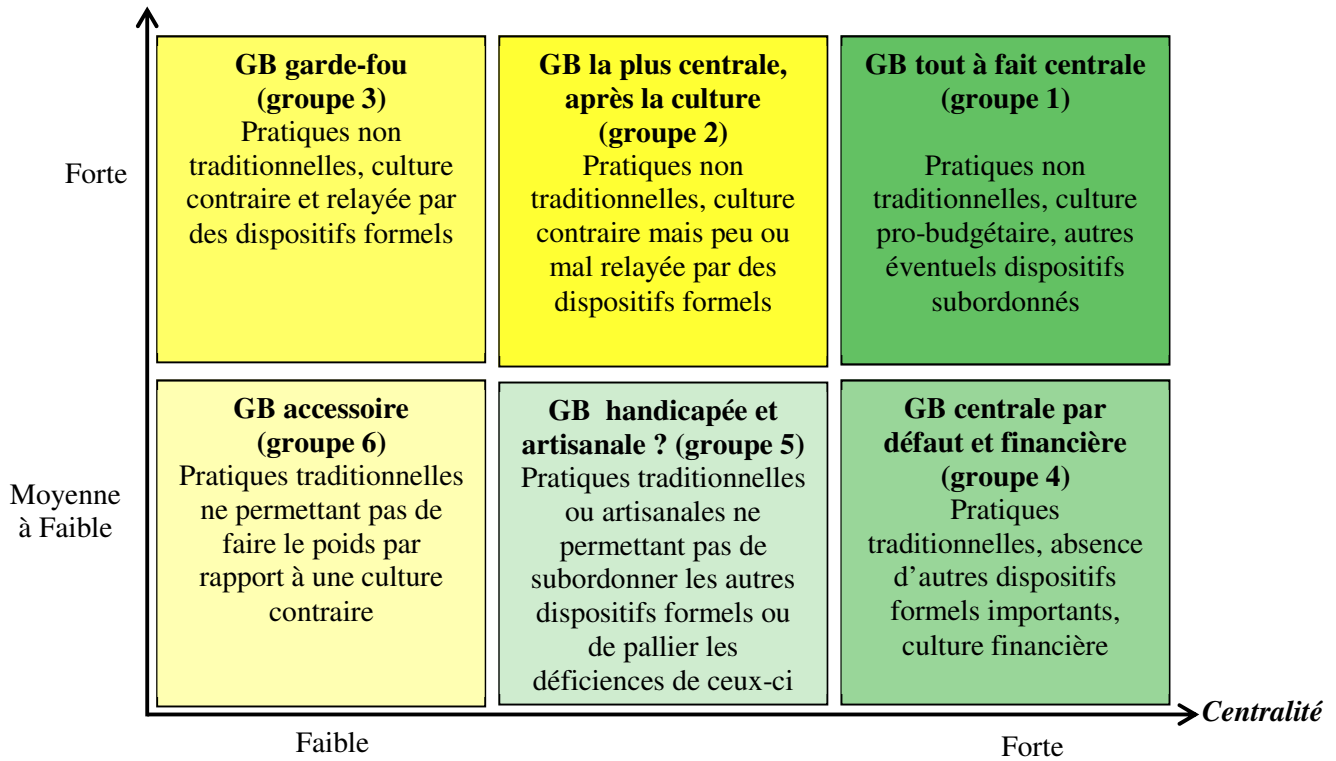


Schéma 15 : Typologie des niveaux de centralité

Les six groupes peuvent être décrits plus précisément de la manière suivante.

Groupe 1 : GB tout-à-fait centrale

Douze processus budgétaires ont été rattachés à ce groupe au chapitre 7 : cinq concernent la relation de subdivisions à leur niveau N+1 et sept, la GB interne à des entités (cinq subdivisions, deux sièges). Ces processus ont généralement en commun d'être peu diagnostiques, ce qui se traduit par une mise sous tension plus élevée que la moyenne, et/ou d'intégrer ou d'orienter d'autres dispositifs formels de contrôle, ce qui favorise la déclinaison stratégique, améliore le sentiment de cohérence et affaiblit les dispositifs concurrents potentiels. Par ailleurs, c'est le seul groupe où toutes les entités ont un plan à moyen terme pour orienter les objectifs budgétaires, mais pas forcément de manière rigide. La GB est globalement exigeante, elle constitue LE dispositif de contrôle par excellence et, en interne, les opérationnels y sont fortement impliqués. Par ailleurs, toutes les entités, subdivisions et sièges, sont de taille importante.

Groupe 2 : GB la plus centrale après la culture ou à certains égards seulement

Cinq processus budgétaires ont été rattachés à ce groupe au chapitre 7 : un pour la relation d'une subdivision à son niveau N+1 et quatre en interne à des entités (deux subdivisions, deux sièges). Ils

correspondent à des pratiques assez similaires à celles du groupe 1, c'est-à-dire assez peu traditionnelles. Cependant, soit ils sont confrontés à des cultures plutôt défavorables à la GB, soit ils présentent des lacunes en raison de la déficience d'autres systèmes de gestion (par exemple, absence de vision moyen terme ou d'approche marketing permettant de fiabiliser les prévisions de vente). Ils ne sont donc pas perçus comme le dispositif de contrôle par excellence. Lorsque la culture organisationnelle est plutôt contraire aux logiques budgétaires, la GB est perçue comme le dispositif formel le plus important mais elle oriente cependant moins les comportements que la culture ; lorsque la GB ne profite pas pleinement de ses pratiques peu traditionnelles en raison des déficiences d'autres dispositifs, elle est perçue comme centrale à certains égards, mais moins à d'autres : par exemple, pour la mise sous tension, mais pas pour la déclinaison de la stratégie ou pas pour les prévisions financières, ou encore, pour la mise sous tension de certaines fonctions mais pas d'autres.

Groupe 3 : GB garde-fou

Il concerne huit processus budgétaires, tous internes à des entités (sept subdivisions et un siège). Tous sont confrontés à des cultures contraires ; celles-ci sont le plus souvent caractérisées par une passion pour les produits, très inspirants ou valorisants (cosmétiques et haute couture, cinéma, musique, secteur médical de pointe) ou, pour une entité, par une activité très commerciale, tournée sur les ventes plutôt que sur le résultat. La GB joue le rôle ingrat de retour aux réalités financières. Les pratiques budgétaires sont, soit hybrides, soit diagnostiques mais, dans ce dernier cas, elles sont combinées avec un niveau de difficulté élevé des objectifs grâce à une bonne connaissance par le dirigeant des possibilités opérationnelles. En revanche, elles n'orientent et n'englobent pas, ou uniquement partiellement, les informations produites par d'autres dispositifs formels plus naturellement en phase avec la culture dominante (dispositif qualité ou de suivi de la satisfaction client, systèmes très développés de prévision et de suivi des ventes, dispositif de suivi de projets ou de plans d'action). La GB contribue à créer une tension dynamique, mais dont elle est le parent pauvre, en termes de perception, comparativement à la culture.

Groupe 4 : GB centrale par défaut et financière

Il concerne douze processus budgétaires : onze dans la relation au niveau N+1 et un interne à un siège (de petite taille). Tous les processus budgétaires dans la relation au niveau N+1 ont la particularité de se situer dans des groupes qui sont dans des logiques uniquement financières à l'égard de leur subdivision, soit par culture, soit par méconnaissance du marché et des possibilités de l'entité, soit par relatif désintérêt à l'égard de l'entité en raison de sa petite taille pour eux ; ainsi, les objectifs budgétaires, et souvent aussi leur négociation, ne tiennent quasiment pas compte d'aspects non monétaires et sont relativement peu ambitieux. L'utilisation de la GB par le groupe est très majoritairement diagnostique ou plutôt diagnostique et le groupe n'utilise quasiment aucun autre dispositif de contrôle à l'égard de l'entité. L'importance fonctionnelle de la GB dans la relation au

groupe est le plus souvent faible ou au mieux moyenne, car elle s'appuie principalement sur la mise sous tension et parfois sur une déclinaison monétaire de la stratégie, qui sont assez faibles en raison des pratiques. La GB sert typiquement un contrôle des résultats financiers, mais sans être impliquée dans une tension dynamique avec d'autres dispositifs.

Groupe 5 : GB handicapée et artisanale ?

Il concerne neuf processus budgétaires : quatre en interne à des subdivisions et cinq dans la relation au niveau N+1. Ce groupe est le moins homogène et le plus délicat à interpréter. Le seul point à peu près commun est que la GB tend à être handicapée : en interne, par des déficiences d'autres systèmes de gestion (absence de trajectoire à moyen terme pour tirer les objectifs, déficience de la structure, multitude d'autres dispositifs formels tous déconnectés les uns des autres et de la GB, manque de fiabilité des prévisions de vente) et, dans la relation au groupe, par un manque d'intérêt du groupe, qui laisse sa subdivision « ronronner ». Les pratiques budgétaires ont tendance à être moins traditionnelles qu'artisanales ou peu cohérentes et ne permettent pas de pallier ces handicaps. Les relations interpersonnelles informelles ont plutôt plus d'importance qu'ailleurs et ce, en dépit d'une grande hétérogénéité des entités quant à la taille. Notons que deux entités de ce groupe sont anachroniques par rapport aux autres et nous sembleraient plus avoir leur place, pour l'une, dans le groupe 1, pour l'autre dans le groupe 4¹⁴² ; nous n'en avons donc pas tenu compte dans la caractérisation de ce groupe.

Groupe 6 : GB accessoire

Il concerne huit processus budgétaires : deux dans la relation au groupe et six en interne à des subdivisions. Ils ont presque tous en commun d'être confrontés à une culture contraire à la GB (passion pour le métier ou les produits, culture administrative, culture très commerciale tournée plus sur les ventes que sur le résultat, culture client poussée). Utilisée de manière majoritairement diagnostique, la GB ne parvient pas à s'imposer dans un environnement plutôt hostile. C'est le groupe où les relations interpersonnelles informelles ont le plus souvent beaucoup d'importance. En interne à des entités, la GB tend à jouer plus qu'ailleurs des rôles financiers et/ou de sécurisation et/ou de légitimation et moins qu'ailleurs les rôles stratégiques et de mise sous tension.

On note que deux groupes semblent plus spécifiques à l'un des deux niveaux d'analyse : le groupe 3 de la « GB garde-fou », en interne aux entités (majoritairement des subdivisions) et le groupe 4 de la « GB centrale par défaut et financière », dans la relation au niveau N+1.

Il est également intéressant de remarquer que ce sont les deux groupes où l'importance fonctionnelle et le niveau de centralité sont les plus opposés. Les caractéristiques du groupe 3, à savoir, une faible

¹⁴² Le classement des ces deux entités dans ce groupe repose sur les propos de nos interlocuteurs sur le niveau de centralité et sur leurs notes aux rôles budgétaires. Ils ne nous paraissent pas toujours très cohérents avec le reste de l'entretien.

centralité en dépit d'une forte importance fonctionnelle de la GB, suggèrent que le contrôle organisationnel est particulièrement fort ; il combine en effet la motivation liée au métier ou au secteur d'activité avec la GB ainsi qu'avec d'autres dispositifs formels qui relayent la culture dominante. Il constitue une illustration de la notion de la tension dynamique développée autour du modèle de Simons (Henri, 2010 ; Mundy, 2010 ; Simons, 1995, 2000 ; Tuomela, 2005 ; Widener, 2007). A l'inverse, le groupe 4 présente une forte centralité en dépit d'une faible importance fonctionnelle ; cela suggère un contrôle organisationnel très déséquilibré, car trop exclusivement axé sur la GB. De même, le groupe 6 de la « GB accessoire », où la GB est réduite à ses seules fonctions les plus irréductibles face à une culture dominante adverse, constitue peut-être une illustration d'un contrôle organisationnel déséquilibré dans l'autre sens.

Conclusion de la section 6

Cette section a permis d'aller au-delà de la seule confirmation des quatre axes de notre cadre conceptuel (pratiques, rôles, niveau hiérarchique, autres dispositifs de contrôle) et de l'influence des relations entre eux sur le niveau de centralité de la GB. Cette confirmation avait en effet déjà été apportée en conclusion du chapitre 7. Elle permet d'identifier plus précisément, à travers une arborescence, comment ces différents facteurs d'influence produisent six grands types de GB et les implications de ces derniers en termes d'utilité et de niveau de centralité de la GB. Elle suggère aussi pour certains types des implications sur le niveau global d'efficacité du contrôle organisationnel, confirmant ainsi les notions de tension dynamique ou au contraire de déséquilibre au sein du contrôle organisationnel, développées autour du modèle de Simons.

Par ailleurs, et en résonance à la section 2 (§ 2), à la section 4 (§ 3) et encore plus à la section 3, cette section met en lumière la forte influence de la culture organisationnelle et souligne de ce fait la nécessité de distinguer des dispositifs formels de contrôle dans l'explication des niveaux de centralité de la GB. Nous n'avons pas identifié initialement la culture organisationnelle comme facteur spécifique et important d'influence sur le niveau de centralité. L'influence de la culture organisationnelle devrait donc inciter un dirigeant à moins tenter, dans ces choix sur les processus budgétaires ou plus largement sur les dispositifs formels de contrôle, de gérer la culture que de gérer en étant conscient de la culture (Hatch, 2000). Cela vaut d'autant plus lorsque la culture est liée au secteur d'activité et que le dirigeant peut donc difficilement l'orienter. Soulignons en effet que nous parlons ici de la part de la culture organisationnelle qui n'est pas liée au dirigeant ; elle ne correspond, ni aux dispositifs formels d'orientation des valeurs intentionnellement mis en place par le dirigeant (*beliefs systems*, au sens de Simons), ni aux préférences et profil personnels du dirigeant qui pourraient orienter de manière informelle et plus ou moins consciemment ses choix en matière de contrôle organisationnel.

Conclusion du chapitre 8

Les rôles financiers (communication financière externe et gestion financière interne) ainsi que le rôle de sécurisation interne constituent les rôles budgétaires les plus récurrents et, généralement aussi, les plus forts. Cela s'explique par le fait qu'ils sont liés à des atouts intrinsèques de la GB, peu liés aux pratiques budgétaires : la capacité des données monétaires à agréger et synthétiser des informations de natures diverses, la transversalité de la GB, la régularité des rythmes budgétaires et, comme fruit de ces trois caractéristiques, le fait que la GB tend à constituer un langage commun. Ces rôles pourraient donc expliquer l'utilisation généralisée de la GB, mais pas ses degrés divers d'importance fonctionnelle ni de centralité.

A l'inverse, le rôle de mise sous tension et les rôles à l'égard de la stratégie sont ceux qui contribuent le plus à expliquer le niveau d'importance fonctionnelle de la GB, car ce sont ceux qui sont le plus influencés par les pratiques budgétaires. Les dimensions des pratiques les plus impliquées sont le type d'utilisation (pour la mise sous tension), la prise en compte de données non monétaires ainsi que l'existence et le niveau de fermeté d'un cadrage budgétaire (pour les deux rôles à l'égard de la stratégie). Soulignons que le rôle de mise sous tension et, par conséquent, le choix du type d'utilisation qui le conditionne s'avèrent les plus déterminants pour l'importance fonctionnelle. Par ailleurs, ces trois rôles ont en commun de servir une conception fonctionnaliste de la GB. Cependant, une exploitation maximale de leurs potentiels combinés se heurte à deux limites. Tout d'abord, les pratiques qui les conditionnent ne sont pas totalement compatibles ; on remarque notamment qu'une organisation qui chercherait à optimiser une combinaison de ces rôles doit renoncer à une utilisation marquée, diagnostique ou interactive, de la GB. Cela peut constituer une explication au fait que nos résultats révèlent une proportion non négligeable d'utilisations intermédiaires. Par ailleurs, ces pratiques diffèrent de la conception traditionnelle de la GB et supposent donc une évolution des schémas cognitifs de ceux qui décident des pratiques (dirigeant et responsables du contrôle de gestion).

Ces constats sur les rôles expliquent l'importance fonctionnelle de la GB et, donc, son niveau d'utilité pour le contrôle organisationnel, mais pas son niveau de centralité ; l'explication de ce dernier nécessite la prise en compte des autres modes et dispositifs de contrôle.

En ce qui concerne les autres dispositifs de contrôle, sept dispositifs sont plus particulièrement susceptibles d'intervenir dans le niveau de centralité de la GB et ce, assez à très fréquemment. Ils relèvent de deux grandes catégories.

Trois d'entre eux, le tableau de bord, les systèmes de prévision et de suivi des ventes, les systèmes d'objectifs individuels et de primes, peuvent constituer des concurrents ou au contraire des alliés de la GB, en fonction des pratiques budgétaires. Les dimensions des pratiques impliquées à cet égard sont (par ordre décroissant d'influence) : le type d'utilisation, la capacité à englober les autres dispositifs (par l'intégration des informations des données qu'ils produisent) et la capacité à les orienter en amont. On remarque que les deux premières dimensions mentionnées ici rejoignent celles qui favorisent l'importance fonctionnelle de la GB à travers le rôle de mise sous tension et les rôles à l'égard de la stratégie. Par ailleurs, la deuxième dimension croise, en ce qui concerne l'intégration des objectifs individuels, le type d'utilisation. Ce dernier point fournit une deuxième piste d'explication au fait que notre étude révèle une proportion non négligeable d'utilisations intermédiaires de la GB. Soulignons que l'enjeu principal de la concurrence entre la GB et cette catégorie de dispositifs est le rôle de mise sous tension, qui semble de plus avoir un effet d'entraînement sur plusieurs autres rôles de la GB et/ou sur la perception de la centralité.

La deuxième catégorie concerne des « rivaux » moins fréquents, mais plus rédhibitoires pour la GB ; il s'agit de facteurs culturels tels que l'intérêt particulier pour les produits ou le métier, une culture commerciale marquée, des relations interpersonnelles informelles développées. Ils sont plus rédhibitoires car la culture organisationnelle, de manière générale, est plus puissante et plus lente à faire évoluer que des dispositifs formels de contrôle. Qui plus est, les deux premiers facteurs sont liés au secteur d'activité et ne peuvent donc pas être influencés, pas même par le dirigeant.

Un dernier type de dispositif de contrôle relève des deux catégories : il s'agit des réunions formelles du management non particulièrement consacrées à la GB. Elles relèvent de la deuxième catégorie car, quand elles existent, elles ont souvent une importance plus grande que la GB. Mais elles relèvent aussi de la première catégorie, car elles peuvent être annexées au profit de la GB par une utilisation interactive ou hybride, qui relève d'un choix du dirigeant.

Nous avons mentionné au fil de cette conclusion les atouts de la GB, intrinsèques ou conditionnés par des choix de pratiques. La pleine exploitation de ces atouts est cependant confrontée à certaines limites. Certaines concernent les pratiques et d'autres pas. Les capacités des systèmes informatiques ainsi que la disponibilité du dirigeant et de ses collaborateurs peuvent constituer des freins au choix de pratiques favorisant la GB, à savoir, une utilisation interactive et l'intégration d'informations non monétaires. Le recours à ces pratiques est pourtant d'autant plus déterminant pour la centralité de la GB qu'elles aident à pallier un de ses inconvénients : son caractère intrinsèquement moins motivant ou communautaire que des facteurs tels que la passion pour le métier ou le produit ou de fortes relations interpersonnelles. En dernier ressort, ce sont finalement les préférences personnelles du dirigeant qui

peuvent motiver son choix d'utiliser ou pas la GB de manière relativement interactive et, par conséquent, de favoriser sa centralité.

Arrivé à ce stade de la synthèse des résultats, on observe que les facteurs culturels interviennent souvent sur le niveau de centralité de la GB, qu'il s'agisse du profil du dirigeant ou de la culture organisationnelle liée au secteur d'activité. En revanche, on notera que les dispositifs formels de contrôle des valeurs par le dirigeant n'apparaissent pas (ils ont été très peu mentionnés par nos interlocuteurs et, quand ils l'étaient, pas comme des dispositifs importants de contrôle). L'influence des facteurs culturels difficilement « orientables » nous a donc amenée à distinguer ceux-ci des dispositifs formels ou intentionnalistes de contrôle. On notera que ce constat conforte notre choix de concevoir le contrôle organisationnel comme un « package » fruit de diverses influences plus que comme un système rationnellement organisé et les pratiques, comme découlant aussi en partie de considérations non fonctionnalistes. Cette posture, si elle souligne les limites d'une conception totalement managériale, n'est pour autant pas totalement incompatible avec elle : elle n'empêche pas de tenter de fournir à un dirigeant quelques clés pour réaliser des choix « rationnels » de pratiques budgétaires ou, plus largement, d'organisation du contrôle organisationnel.

L'ensemble des résultats précédents a permis de proposer une typologie budgétaire, au regard de deux critères : l'importance fonctionnelle et le niveau de centralité. La typologie est issue d'une arborescence schématique des principaux facteurs génériques d'influence sur ces deux critères. Ces facteurs génériques sont au nombre de trois : les pratiques budgétaires, la culture organisationnelle et l'existence d'autres dispositifs formels importants de contrôle. Cette typologie ne permet pas d'expliquer parfaitement les gestions budgétaires des trente entités interrogées mais fournit plutôt de grandes lignes de force pour les expliquer.

Cette typologie dégage six types de gestion budgétaire. Pour schématiser, on peut considérer qu'il existe quatre types marqués et deux types intermédiaires. Dans un souci de simplification, on résumera ici les implications de la GB à l'égard du contrôle organisationnel seulement pour les quatre types les plus marqués :

- La GB tout-à-fait centrale : elle est à la fois utile et centrale; l'utilité (importance fonctionnelle) est favorisée par des pratiques peu traditionnelles. La centralité est favorisée par une culture organisationnelle pro-budgétaire ou, du moins, l'absence de culture contraire.
- La GB centrale par défaut : elle est centrale bien que peu utile ; la centralité est favorisée par une culture financière ; l'utilité est défavorisée par des pratiques traditionnelles (de stricte utilisation de la GB pour un contrôle des résultats financiers), souvent combinée à une méconnaissance par la hiérarchie des réalités opérationnelles.

- La GB garde-fou : elle est utile mais pas centrale ; l'utilité est favorisée, soit par des pratiques budgétaires assez peu traditionnelles, soit par des pratiques traditionnelles mais alors combinées à une faible asymétrie d'information ; la centralité est défavorisée par l'existence d'une forte culture organisationnelle liée au secteur d'activité et contraire aux logiques budgétaires.
- La GB accessoire : elle est peu utile et n'est pas centrale. Les seuls rôles de la GB sont financiers et/ou de sécurisation interne ; lorsque le rôle de sécurisation est faible, la GB est alors utilisée à des fins de légitimation. La centralité est défavorisée par une culture organisationnelle qui privilégie les relations informelles interpersonnelles.

Cette typologie ne permet pas seulement de décrire (par les types) et d'expliquer (par l'arborescence dont elle est issue) la GB. Elle a aussi des implications en termes de compréhension des mécanismes qui permettent d'améliorer l'efficacité globale du contrôle organisationnel.

Enfin, un dernier facteur d'influence vient en quelque sorte se superposer aux trois autres : le niveau d'analyse. On observe en effet des différences dans les pratiques budgétaires, la culture organisationnelle et les dispositifs formels et importants de contrôle, selon qu'on se situe dans la relation d'une subdivision à son niveau N+1 ou en interne à la subdivision¹⁴³. Le résultat de ces différences sur les types budgétaires sont traduits dans le tableau ci-dessous.

Tableau 117 : Comparaison des types budgétaires en fonction du niveau d'analyse et du type d'entité

	Interne à une subdivision	Dans la relation au niveau N+1
GB tout-à-fait centrale	5	5
GB centrale par défaut	0	11
GB garde-fou	7	0
GB accessoire	6	2
<i>(deux autres types non détaillés ici)</i>	<i>(6)</i>	<i>(6)</i>

On remarque que :

- la GB centrale par défaut n'existe que dans la relation au niveau N+1 ;
- la GB garde-fou n'existe qu'en interne aux subdivisions ;
- la GB accessoire est plus représentée dans les subdivisions que dans la relation au niveau N+1.

Les deux premiers points sont le fruit d'un constat réalisé précédemment (aux chapitres 6 et 7) : la GB est plus souvent utile mais moins souvent centrale en interne à des subdivisions que dans la relation au niveau N+1. Ces résultats, couplés avec un autre constat, à savoir que les rôles financiers sont plus importants en haut de la hiérarchie que dans les subdivisions, suggèrent un découplage dans les pratiques et dans l'utilisation de la GB : les niveaux hiérarchiques les plus élevés utiliseraient moins que les subdivisions la GB pour le contrôle organisationnel interne (qui est délégué aux subdivisions) que pour les rôles financiers, voire de légitimation à l'égard de parties prenantes externes.

¹⁴³ Nous préférons écarter de cette présentation des lignes de force les six entités de niveau siège. En effet, rappelons que les résultats sur ce type d'entités suggèrent que la perception du niveau de centralité pourrait être fonction de la position hiérarchique de l'interlocuteur (en l'occurrence, plus forte de la part du contrôleur que du contrôlé). Cependant, le faible nombre d'entités limite la validité de ces résultats et nous préférons donc les exclure des résultats principaux.

CONCLUSION DE LA PARTIE 2

Cette deuxième partie visait à présenter notre démarche empirique et ses résultats.

Le chapitre 4 a permis d'explicitier notre posture hybride, notre démarche abductive et l'approche utilisée pour condenser et analyser les données issues de trente entretiens. Sur ce dernier point, il a permis entre autres de présenter la liste des tableaux récapitulatifs de l'ensemble des entretiens, sur chacun des items utiles à l'analyse des trois principales composantes de notre problématique : les pratiques budgétaires, les rôles budgétaires, les autres dispositifs de contrôle. Ces tableaux, fournis en annexes, constituent le principal matériau utilisé pour réaliser les analyses des chapitres 5, 6 et 7.

Le chapitre 5 a permis de décrire les pratiques budgétaires observées et d'en fournir une analyse chiffrée en termes de tendances générales et de diversité. Il dégage deux principaux résultats : une mise en lumière des différences de pratiques entre les niveaux d'analyse et une lecture des implications potentielles des pratiques sur les rôles budgétaires et sur l'articulation de la GB avec d'autres dispositifs de contrôle. Sur le premier point, il montre notamment que les processus budgétaires sont plus centrés sur les aspects monétaires et sont utilisés de manière plus diagnostique dans la relation au niveau N+1 qu'en interne aux entités.

Le chapitre 6 fournit une lecture de la contribution de chaque rôle budgétaire à l'importance fonctionnelle de la GB pour chacun des deux niveaux d'analyse et dégage les principales relations entre les pratiques et les rôles. Il montre l'importance et la relative constance des rôles financiers et du rôle de sécurisation interne ainsi que la faible influence des pratiques sur eux. Il révèle également que l'importance fonctionnelle de la GB varie principalement en fonction des rôles de mise sous tension et de déclinaison de la stratégie, dont l'intensité dépend elle-même en partie des pratiques. Sur ce dernier point, il montre notamment que le type d'utilisation de la GB, plus ou moins diagnostique ou au contraire interactive, conditionne plus la mise sous tension que les rôles à l'égard de la stratégie. Par ailleurs, le rôle de déclinaison de la stratégie s'avère d'autant plus intense que des aspects non monétaires sont pris en compte lors de la budgétisation. Enfin, l'importance fonctionnelle de la GB s'avère moindre dans la relation au groupe qu'en interne aux subdivisions. Cela s'explique principalement par le fait que les rôles fonctionnalistes d'orientation des comportements, à savoir la mise sous tension et les rôles à l'égard de la stratégie, sont plus marqués en interne que dans la relation au niveau N+1. Les rôles financiers sont en revanche un peu plus marqués au niveau des groupes, mais ne suffisent pas à compenser l'écart précédent. Ces différences d'intensité des rôles selon le niveau d'analyse s'expliquent en partie par les différences de pratiques, mais pas totalement.

Cela suggère que les subdivisions et les sièges conçoivent différemment l'intérêt de la GB, au-delà du potentiel qui lui est conféré pour certains rôles par les pratiques.

Le chapitre 7 propose une matrice d'analyse de la GB, comportant six groupes budgétaires au regard de son importance fonctionnelle et de son niveau de centralité ; l'importance fonctionnelle est reprise du chapitre 6, et le niveau de centralité repose sur le déclaratif des personnes interrogées. Puis ce chapitre recherche des explications au niveau de centralité. Il recense les dispositifs de contrôle mentionnés dans les entretiens et les analyse au regard de leur importance et de leur modalités de coexistence avec la GB et ce, aux deux niveaux d'analyse et pour les deux types d'entités. Il ressort deux catégories de dispositifs pouvant influencer le niveau de centralité de la GB. La première regroupe des dispositifs formels de gestion, tels que les tableaux de bord, les systèmes de prévision des ventes, les systèmes d'objectifs individuels, etc., qui peuvent concurrencer ou au contraire renforcer la GB en fonction des pratiques budgétaires portant sur l'articulation de la GB avec eux. Ces dispositifs sont cependant rarement plus importants que la GB pour le contrôle organisationnel. La deuxième catégorie concerne des composantes plus informelles ou orales du contrôle organisationnel, telles que la passion liée au secteur d'activité, les relations interpersonnelles, les réunions formelles du management, une culture particulière à l'égard de la gestion ; ils ne dépendent pas des pratiques budgétaires (à l'exception des réunions formelles) et, lorsqu'ils existent, ils peuvent être plus importants que la GB pour orienter les comportements. La première catégorie est représentée aux deux niveaux d'analyse. La deuxième catégorie est moins représentée dans la relation au niveau N+1 qu'en interne aux subdivisions. Par voie de conséquence, la GB tend à être perçue comme plus centrale dans la relation au niveau N+1 qu'en interne aux subdivisions, en dépit de sa plus forte importance fonctionnelle pour les subdivisions.

Le chapitre 8 propose une interprétation globale des résultats des chapitres 5, 6 et 7 et les rapproche de la littérature. Il débouche sur l'explication par une arborescence des six groupes budgétaires identifiés au chapitre 7 et explicite les caractéristiques de chacun de ces groupes. Les principales conclusions auxquelles il parvient sont résumées dans le tableau 118 ci-après.

Tableau 118 : Principales conclusions de la thèse

<p style="text-align: center;">L'utilité et la centralité de la GB ne vont pas systématiquement de pair.</p> <p>Une GB peut être très utile sans être centrale. Une GB peut être centrale en dépit d'une faible utilité.</p>
<p style="text-align: center;">L'utilisation la plus minimaliste de la GB repose sur ses rôles financiers et de sécurisation.</p> <p>A l'égard de ces rôles, la GB dispose d'atouts qui lui sont spécifiques et qui sont peu dépendants des pratiques. Ces rôles permettent peu d'orienter les comportements dans le sens des objectifs de l'organisation.</p>
<p style="text-align: center;">Une utilisation traditionnelle de la GB comme dispositif de strict contrôle des résultats financiers dessert l'utilité de la GB.</p> <p>L'utilité de la GB est donc conditionnée par une évolution des conceptions sur la GB de la part des dirigeants et des responsables financiers.</p>
<p style="text-align: center;">Le rôle de mise sous tension constitue le levier principal d'utilité de la GB.</p> <p>Il est favorisé par une utilisation qui tend à être interactive. Il a un effet d'entraînement sur les autres rôles budgétaires.</p>
<p style="text-align: center;">L'existence d'une culture marquée et sa compatibilité avec les logiques budgétaires conditionnent le potentiel de centralité de la GB.</p> <p>Face à une culture contraire, la GB ne peut pas être centrale.</p>
<p style="text-align: center;">La concrétisation du potentiel de centralité de la GB dépend des pratiques budgétaires et de l'existence ou pas d'autres dispositifs de contrôle.</p> <p>En présence d'autres dispositifs formels de contrôle, l'exploitation du potentiel, lié au contexte culturel, dépend des pratiques budgétaires. Les pratiques budgétaires qui favorisent la centralité de la GB rejoignent en grande partie celles qui favorisent son utilité.</p>
<p style="text-align: center;">La GB tend à être plus utile mais moins centrale pour des subdivisions que pour des sièges.</p> <p>Les pratiques sont plutôt moins traditionnelles de la part des subdivisions que de la part des sièges. La culture organisationnelle est plus souvent défavorable à la GB au niveau des subdivisions qu'au niveau des sièges. Les dispositifs formels de contrôle sont souvent plus nombreux au niveau des subdivisions qu'au niveau des sièges.</p>

Nos résultats pris dans leurs très grandes lignes débouchent donc sur une forte hypothèse culturelle et ce, à deux titres différents :

- au titre de la culture organisationnelle, parfois liée au secteur d'activité, et qui conditionne le potentiel de centralité de la GB ;
- au titre des schémas cognitifs des dirigeants et responsables financiers à propos des pratiques budgétaires, qui conditionnent l'utilité de la GB ainsi que ses possibilités de s'adjoindre d'autres dispositifs formels de contrôle et de voir ainsi son niveau de centralité accru.

CONCLUSION GENERALE

La principale spécificité de notre étude est de proposer une approche holistique de la GB. Plus précisément, dans la recherche des facteurs influençant le niveau de centralité de la GB, notre étude contribue à caractériser et à expliquer la diversité budgétaire (en termes de rôles, de pratiques et de niveau de centralité) en :

- étudiant la GB comme une composante parmi d'autres du contrôle organisationnel,
- n'excluant ni les explications fonctionnalistes, ni les explications non fonctionnalistes à cette diversité, ce qui différencie notre recherche d'une approche systémique.

Cette approche holistique répond aux préconisations de plusieurs auteurs (Abernathy et Chua, 1996 ; Flamholtz, 1983 ; Otley, 1980 ; Covaleski *et al*, 2003). Flamholtz (1983) et Otley (1980) conseillent également de ne pas étudier la contingence de la GB prise séparément. Ils considèrent en effet qu'une organisation peut s'adapter à ses facteurs externes de contingence au moyen de diverses configurations de contrôle organisationnel. Ainsi, selon eux, la contingence externe ne s'exercerait pas directement sur la GB mais serait en quelque sorte médiatisée par les configurations de contrôle organisationnel. Ce qui nous intéressait était donc d'identifier les places potentielles de la GB au sein du contrôle organisationnel et de comprendre pourquoi elle occupe telle place plutôt que telle autre selon les organisations et ce, en choisissant délibérément de ne pas traiter de la contingence externe au contrôle organisationnel.

Nous présentons ci-après les apports de cette approche et de nos résultats, tout d'abord au plan académique, puis au plan managérial.

La contribution académique

Pour aborder notre recherche, nous nous sommes plus particulièrement appuyée sur trois recherches : celles de Komarev (2007), de Simons (1995 et 2000 pour les ouvrages) et de Sponem (2004). Elles nous ont intéressée à des titres différents, mais elles ont en commun d'être relativement récentes, ce qui a pour avantage qu'elles capitalisent sur des recherches antérieures, que nous ne mentionnerons donc pas ici.

Le travail de Sponem (2004) nous a intéressée car, comme le nôtre, il caractérise la diversité budgétaire, à la fois en termes de pratiques et de rôles, il identifie des liens entre ces deux attributs budgétaires et il en cherche des explications. Par ailleurs, les explications trouvées par Sponem sont à

la fois fonctionnalistes (sur les facteurs de contingence classiques) et non fonctionnalistes (sur les facteurs institutionnels de contingence), ce en quoi il rejoint également nos postulats.

Sur la caractérisation des pratiques, l'identification des rôles et l'identification des liens entre les pratiques et les rôles, nos résultats convergent avec ceux de Sponem à plusieurs égards, mais ils apportent aussi plusieurs éléments nouveaux. Nos principaux apports nous semblent être les suivants. Tout d'abord, nous identifions le rôle de mise sous tension, que nous n'avons trouvé nulle part ailleurs, alors qu'il ressort de nos résultats comme particulièrement important pour l'importance fonctionnelle de la GB et pour sa centralité. Nous tenons compte également de rôles psychosociologiques et nous mettons plus particulièrement au jour l'importance du rôle de sécurisation qui semble pouvoir expliquer, avec les rôles financiers, l'utilisation généralisée de la GB. Le rôle de sécurisation interne a déjà été identifié, sous d'autres appellations, et étudié (Collins, 1982 ; Marginson et Ogden, 2005 ; Marginson, 2006), mais, à notre connaissance, uniquement dans le cadre de recherches ayant un focus particulier sur les rôles psychosociologiques, pas dans le cadre de recherches s'intéressant à l'ensemble des rôles potentiels de la GB. Le poids de ce rôle par rapport aux rôles fonctionnalistes a donc été encore très peu étudié. Nous identifions également différentes modalités d'expression de la déclinaison de la stratégie ainsi que les pratiques qui les favorisent. Nous intégrons enfin le rôle d'émergence de la stratégie qui est encore peu souvent pris en compte dans les recherches portant sur l'ensemble des rôles budgétaires.

En ce qui concerne l'explication par Sponem de la diversité budgétaire, nous ne pouvons pas dans l'ensemble positionner nos résultats par rapport aux siens, car nous avons écarté toute approche contingente dans notre recherche. Toutefois, nos résultats semblent confirmer l'influence du profil du dirigeant. Par ailleurs, il est possible que la non prise en compte par Sponem d'autres dispositifs de contrôle dans son analyse de contingence puisse contribuer à expliquer l'assez faible pouvoir explicatif de ses résultats. Notre approche pourrait ainsi présenter un intérêt pour des recherches portant sur l'utilisation de la GB pour répondre à la contingence du contrôle organisationnel.

Le modèle de Simons s'est aussi avéré très intéressant pour nous, car il admet une certaine diversité de pratiques et de rôles budgétaires et il la replace dans le contexte plus large du contrôle organisationnel, en organisant la coexistence de plusieurs modes de contrôle. Nous retrouvons dans nos résultats les concepts de tension dynamique ou au contraire de déséquilibre du contrôle organisationnel, dont il est à l'origine et qui font l'objet d'un nombre croissant de recherches. En revanche, nos résultats ne confirment que partiellement sa conception des rôles et des pratiques budgétaires et des liens entre eux. Nos résultats confirment en effet l'importance du type d'utilisation quant à ses effets sur les rôles budgétaires. Nous rejoignons également Simons sur le caractère plus exigeant d'une utilisation interactive comparativement à une utilisation diagnostique. En revanche,

nous nuancions sa conception du type d'utilisation, puisque nos résultats attestent plutôt de l'existence d'utilisations intermédiaires (en cela, ils convergent avec ceux de Sponem). Par ailleurs, ils révèlent que le type d'utilisation est plus en lien avec l'intensité de la mise sous tension qu'avec les rôles à l'égard de la stratégie. Enfin, Simons a une approche fonctionnaliste de l'organisation du contrôle organisationnel, des modes de contrôle et des dispositifs qui les servent. Cela vaut notamment pour la GB. Or, notre étude suggère l'importance de facteurs culturels non maîtrisés par le dirigeant dans le contrôle organisationnel et de certains rôles non fonctionnalistes de la GB. Ces constats ne sont pas nouveaux, mais notre travail pourrait contribuer à alimenter le courant récent et croissant de recherches qui tiennent compte des facteurs culturels dans l'analyse de l'équilibre du contrôle organisationnel à partir du modèle de Simons (Mundy, 2010 ; Widener, 2007).

La thèse de Komarev enfin nous a intéressée parce qu'elle traite de l'importance relative de la GB par rapport au tableau de bord et en cherche notamment des explications dans les pratiques budgétaires. Par rapport à l'approche de Komarev, notre travail a la particularité d'introduire la notion plus large de niveau de centralité qui, en plus du concept d'importance relative (i.e. la plus ou moins grande importance de la GB par rapport à d'autres dispositifs), tient aussi compte des phénomènes de concurrence ou de renforcement, qui peuvent provenir de dispositifs moins importants que la GB. Le concept de centralité tient également compte plus largement que ne le fait Komarev de la notion de « point de passage obligé » ; Komarev n'étudie cette dimension de la centralité qu'à travers la notion d'orientation amont (qu'il appelle « importance procédurale ») ; nous y avons ajouté le caractère intégrateur et une utilisation plus ou moins interactive des dispositifs, qui ressortent de nos résultats comme plus influents sur le niveau de centralité que la seule orientation amont d'autres dispositifs. Par ailleurs, il n'étudie l'importance relative de la GB que par rapport à un seul autre dispositif de contrôle, le tableau de bord. Ce dispositif ressort certes de nos résultats comme l'un de ceux qui interviennent le plus dans le niveau de centralité de la GB, mais nous en dégageons également d'autres (les facteurs informels, les réunions, les systèmes de prévision et de suivi des ventes, les systèmes d'objectifs individuels principalement). Il est possible que la non prise en compte de ces autres composantes du contrôle organisationnel contribue à expliquer le caractère peu probant de son analyse de contingence de la centralité de la GB.

Enfin et surtout, nous pensons que l'apport principal de notre recherche est de proposer un cadre global d'analyse du niveau de centralité de la GB, représenté par notre cadre conceptuel (dans sa dernière version, à l'issue du chapitre 7) et complété par l'arborescence des facteurs présentée au chapitre 8.

L'intérêt au plan managérial

Notre propos n'était pas de prôner particulièrement une GB centrale, mais plutôt de comprendre sous quelles conditions, organisationnelles et en termes de pratiques budgétaires, elle peut être utile : parfois de manière modeste, parfois de manière marquée.

Notre thèse apporte quelques nouvelles clés de compréhension sur ce qui peut permettre à la GB de contribuer à l'atteinte des buts organisationnels et ce, à trois titres principaux :

- au titre des pratiques budgétaires, qui conditionnent à la fois l'importance fonctionnelle et l'articulation de la GB avec d'autres dispositifs formels de gestion, notamment ceux que Simons a identifiés comme susceptibles d'être utilisés, à l'instar de la GB, de manière plutôt diagnostique ou au contraire interactive ;
- au titre de la prise en compte des facteurs informels tels que la culture organisationnelle liée au secteur d'activité, les relations interpersonnelles informelles, une culture particulière à l'égard de la gestion ;
- au titre de l'utilité et de l'utilisation de la GB selon les niveaux hiérarchiques.

En ce qui concerne les pratiques budgétaires, nos résultats invitent des dirigeants qui souhaiteraient optimiser l'utilité de la GB à se départir de la conception traditionnelle de la GB, à savoir comme dispositif de contrôle des résultats prioritairement financiers.

A propos des facteurs informels, l'arborescence et les six types budgétaires dégagés au chapitre 8 soulignent la prévalence de ces facteurs sur les pratiques budgétaires quant à leurs effets sur l'utilité et le niveau de centralité de la GB. Ainsi, notre étude indique ce qu'il est possible d'attendre de la GB compte-tenu de facteurs informels.

A l'égard de l'utilisation de la GB aux différents niveaux hiérarchiques, notre étude souligne les effets d'un découplage budgétaire sur l'importance fonctionnelle et le niveau de centralité de la GB.

Plus globalement, notre étude fournit des pistes de compréhension de la contribution de la GB à l'équilibre et à l'efficacité globale du contrôle organisationnel, à travers les modalités de coexistence de la GB avec d'autres composantes, formelles ou informelles, du contrôle organisationnel.

Limites de la thèse

Notre projet de recherche présentait un caractère exploratoire sur plusieurs de ses dimensions. En effet, hormis sur les rôles et les pratiques budgétaires, nous disposions de très peu de repères pour aborder notre recherche. Sur les liens entre pratiques et rôles budgétaires, un certain nombre de

recherches existaient déjà (le courant RAPM sur son versant non contingent mais pour certains rôles et pratiques budgétaires seulement, Simons, Sponem sur un spectre plus large), mais leurs résultats étaient assez peu convergents. Sur la coexistence de la GB avec d'autres dispositifs de contrôle, il existait surtout des typologies sur les modes de contrôle, mais peu de recherches sur les modalités plus précises de coexistence de la GB (et pas spécifiquement considérée comme un outil de contrôle des résultats) avec d'autres composantes du contrôle organisationnel. Nous avons donc un postulat sur l'intérêt d'une approche holistique, mais quasiment aucune hypothèse pour aborder notre étude. Notre projet impliquait donc une démarche abductive de recherche et un recueil de données qualitatives.

Par ailleurs, le fait que nous cherchions à dégager des régularités explicatives des niveaux de centralité d'une GB dont l'utilisation est généralisée à tout type d'organisation supposait que nous ne nous contentions pas de quelques études de cas ; quelques études de cas n'auraient en effet jamais pu rendre de compte de régularités indépendantes du type d'organisation.

Nous devons donc mener une étude empirique sous forme d'entretiens, auprès de plusieurs dizaines d'organisations très diversifiées et en couvrant un champ très large de thèmes (les processus budgétaires, les rôles budgétaires, les autres dispositifs de contrôle, leur importance et leur articulation par rapport à la GB et ce, à deux niveaux d'analyse différents). L'ampleur (dont nous n'étions d'ailleurs pas vraiment consciente au départ) d'un tel projet nous a conduite à faire des choix dans notre approche empirique, qui génèrent un certain nombre de limites. Elles concernent, d'une part, la phase de recueil de données, d'autre part, la phase de traitement des données.

En ce qui concerne le recueil des données, nous n'avons interrogé qu'un interlocuteur dans la plupart des trente entités étudiées¹⁴⁴. En outre, cet interlocuteur était le plus souvent un responsable financier ou du contrôle de gestion. A l'égard de la dimension descriptive des pratiques budgétaires aux deux niveaux d'analyse, ce choix nous semble pertinent, mais il présente des biais sur l'appréciation des rôles et de l'importance de la GB ainsi que des autres composantes du contrôle organisationnel. Sur ce versant central de notre projet, il eut été préférable d'interroger systématiquement plusieurs personnes et de fonctions différentes au sein de chaque entité (au minimum un responsable financier et un ou deux responsables opérationnels). En ce qui concerne l'influence du niveau d'analyse et au regard du même risque de biais lié à la subjectivité des personnes, il eut été également intéressant d'interroger systématiquement des personnes situées dans des subdivisions et d'autres situées au niveau N+1. Nous avons certes interrogé six personnes situées dans des directions ou sièges, mais d'entreprises ou groupes différents de ceux auxquels appartiennent les vingt-quatre subdivisions interrogées. On ne peut donc pas considérer que l'analyse pour la relation au niveau N+1 est exempte de tout biais

¹⁴⁴ Nous avons eu deux interlocuteurs dans une entité, mais dans le cadre d'un même entretien. Par ailleurs, nous avons eu deux entretiens dans deux filiales appartenant à un même groupe.

d'appréciation. Ce risque est d'autant plus grand que l'appréciation par des entités de niveau siège de la GB dans la relation avec leurs subdivisions diffère de l'appréciation par des subdivisions de leur relation au niveau N+1. Cela suggère que la GB et les autres dispositifs pourraient être perçus de manière différente selon la position de « contrôleur » ou de « contrôlé », mais le faible nombre de sièges étudiés limite la validité de cette interprétation.

Par ailleurs, le champ couvert par nos entretiens était très large. Pour le traiter avec suffisamment de précision, il aurait été intéressant de réaliser des entretiens encore plus longs que l'heure cinquante qu'ils ont représenté en moyenne, mais nous nous heurtions là à un problème de disponibilité de nos interlocuteurs. Nos données souffrent donc parfois d'un manque d'approfondissement sur la dernière partie de nos entretiens consacrée à l'importance des autres dispositifs et à l'articulation de la GB avec eux.

En ce qui concerne le traitement de nos données, notre travail présente également des limites. La principale difficulté à laquelle nous avons été confrontée concerne la manière de faire émerger les régularités sur trente entretiens réalisés dans des entreprises très différentes. En effet, chaque entretien correspondait presque à un mini-cas, en raison de la spécificité du processus budgétaire et des autres dispositifs de contrôle à l'œuvre. Assez rapidement, nous avons eu des impressions diffuses, mais, tout d'abord, nous devons nous donner les moyens de vérifier ces impressions et, par ailleurs, nous souhaitons également éviter de ne nous en remettre qu'à nos impressions diffuses et limiter le risque de passer à côté d'éléments importants que nous n'aurions pas su percevoir. Nous avons donc choisi de d'abord dégager les régularités en réalisant des analyses chiffrées (de fréquence, de moyenne, de dispersion) de données qualitatives et, seulement dans un dernier temps (principalement au chapitre 8), de fournir une interprétation qualitative de ces données. Nous avons été confortée dans le choix de ce procédé par quelques auteurs en méthodologie de la recherche. Cependant, il présente des limites.

En premier lieu, les possibilités d'analyse chiffrée et leur significativité sont limitées pour un échantillon de trente entretiens.

Par ailleurs, nous avons réalisé ces calculs à partir de données qualitatives, issues d'entretiens qui ne pouvaient pas être parfaitement homogènes, en dépit du fait qu'ils soient semi-structurés. Nous avons certes procédé à un codage scrupuleux des entretiens et construit des tableaux récapitulatifs très précis pour chaque item. Cependant, il était parfois malaisé de tenter de faire rentrer les propos de nos interlocuteurs dans les différentes « cases » de chaque item. Il est donc vraisemblable que nos tableaux récapitulatifs soient parfois réducteurs par rapport à l'expression de nos interlocuteurs. Par ailleurs, il est parfois arrivé que nous ne disposions pas pour tous les entretiens de toute l'information sur chacun des items.

Un autre inconvénient de notre procédé d'analyse des données réside dans le fait qu'il rend la retranscription du cheminement d'analyse long et complexe et en réduit la lisibilité et, donc, la possibilité d'en vérifier la validité interne. Nous pensons notamment qu'il est parfois difficile de nous suivre dans les chapitres 5, 6 et 7. Nous espérons en revanche que le fait que l'interprétation qualitative réalisée au chapitre 8 soit convergente avec les analyses des chapitres 5, 6 et 7 atteste d'une validité interne correcte de nos résultats.

Par ailleurs, nos analyses chiffrées ne permettent pas d'éviter totalement le risque de focalisation intuitive sur certains points plutôt que d'autres. En effet, le choix des items utilisés pour le codage et pour les tableaux récapitulatifs n'échappe pas à une part de subjectivité. Vers la toute fin de notre travail, nous nous sommes par exemple aperçue qu'il aurait pu être intéressant d'explorer des liens entre certaines pratiques et certains rôles que nous n'avons pas étudiés. L'analyse de notre matériau n'est donc pas exhaustive ; certains éléments sont peut-être latents dans ce matériau sans que nous les ayons décelés.

Enfin, l'arborescence que nous proposons ne permet pas d'expliquer totalement les six types budgétaires. Une explication possible serait que, comme le classement des processus budgétaires dans les six groupes repose principalement sur le déclaratif de nos interlocuteurs, il soit emprunt d'une hétérogénéité liée à la subjectivité de nos interlocuteurs. On ne peut cependant pas exclure non plus que notre arborescence soit incomplète.

La plupart de ces limites offre ainsi matière à des recherches futures.

Pistes de recherche future et ouvertures.

Ce travail s'inscrivait principalement dans une démarche abductive, ce qui implique qu'il s'agissait plus de faire émerger des propositions que d'attester de leur possibilité de généralisation. Par conséquent, les éléments nouveaux que cette étude tente d'apporter à la compréhension de l'importance de la GB pour le contrôle organisationnel auraient besoin d'être vérifiés, avec des approches différentes selon les éléments :

- pour certains, au moyen d'études quantitatives réalisées sous forme de questionnaires auprès d'un grand nombre d'entreprises ;
- pour d'autres, au moyen de quelques études de cas approfondies.

Les points qu'il nous paraîtrait intéressant de vérifier par des recherches quantitatives concernent en premier lieu les relations nouvelles entre pratiques et rôles budgétaires que nos résultats suggèrent. Elles portent principalement sur les liens entre le type d'utilisation (plus ou moins diagnostique ou interactive) et le rôle de mise sous tension, sur les liens entre les pratiques (existence, nature et

fermeté du cadrage budgétaire, prise en compte de données non monétaires) et les deux rôles à l'égard de la stratégie et, pour celui de déclinaison de la stratégie, ses trois modalités d'expression et, enfin, sur les liens entre la fréquence des re-prévisions et le rôle de communication financière. Ces recherches pourraient également permettre d'étudier des relations que nous n'avons pas explorées entre les pratiques et d'autres rôles.

Le découplage des pratiques et des rôles budgétaires nous semble aussi pouvoir être étudié au moyen de questionnaires envoyés à des sièges et à des subdivisions.

L'influence des pratiques budgétaires sur l'importance relative de la GB par rapport aux dispositifs formels les plus répandus d'après notre étude (les tableaux de bord, les systèmes de prévision et de suivi des ventes, les systèmes d'objectifs individuels principalement) pourrait également faire l'objet d'études quantitatives.

En revanche, l'arborescence des facteurs explicatifs de l'importance fonctionnelle et du niveau de centralité de la GB ainsi que les types budgétaires sur lesquels elle débouche appelleraient un approfondissement au moyen d'études de cas. En effet, les modalités de coexistence de la GB avec d'autres composantes du contrôle organisationnel sont subtiles et complexes et il paraît difficile de les aborder au moyen d'un questionnaire et ce, d'autant plus que les composantes du contrôle organisationnel sont potentiellement très nombreuses et différentes d'une organisation à l'autre et que certaines ont un caractère informel.

Enfin, en termes d'ouverture, notre étude pourrait être prolongée par des recherches sur la traduction des facteurs de contingence au sein du contrôle organisationnel : comment tel ou tel facteur de contingence (technologique ou institutionnel) oriente-t-il les choix d'organisation du contrôle organisationnel, et notamment ceux concernant la GB ?

* *
*

« *Tout ce qui existe dans l'univers est le fruit du hasard et de la nécessité* » (Démocrite, 4^{ème} siècle avant J.C.). La GB n'échappe pas à cette observation. En effet, si sa malléabilité, qu'elle doit à la diversité de ses rôles et de ses pratiques potentiels, lui permet de s'insérer dans des configurations de contrôle organisationnel très diverses, l'usage qui en est fait apparaît comme le fruit d'une nécessité dans une logique de rationalité économique et d'une forme de hasard, ou du moins de nécessité non économique. Ce hasard tient notamment à des schémas cognitifs des dirigeants sur la GB et à la culture organisationnelle. La GB peut ainsi être parfois considérée comme utile sans être centrale, et inversement. Elle peut aussi servir des rôles de sécurisation, de valorisation, de création de liens éloignés de son acception habituelle. Pour autant, ce hasard au regard d'une conception fonctionnaliste de la GB contribue peut-être aussi à l'équilibre des organisations.

BIBLIOGRAPHIE

- Abernethy M.A., Brownell P. (1999). « The role of budgets in organizations facing strategic change : an exploratory study », *Accounting, Organizations and Society*, 24 : 189-204
- Abernethy M.A., Chua W.F. (1996). « A field study of control system redesign »: the impact of institutional processes on strategic choice », *Contemporary Accounting Research*, 13 (2) : 569-606
- Académie Française (2011). Dictionnaire, neuvième édition, version informatisée, <http://atilf.atilf.fr/academie0.htm>
- Alderfer C.P. (1969). « An empirical test of a new theory of human needs », *Organizational Behavior and Human Performance*, 4 (2) : 142-175 ; référence reprise de Gervais (2000)
- Andersen Business Consulting (2002). *La construction budgétaire et le pilotage de la performance de l'entreprise* ; synthèse – enquête
- Anthony R.N. (1965). *Planning and control systems : a framework for analysis*, Boston, Harvard University
- Anthony R.N. (1988-1993). *La fonction contrôle de gestion*, Paris, Publi-Union
- Anthony R.N., Govindarajan V. (1998). *Management control systems*, Irving-McGraw-Hill, référence reprise de Van der Stede (2011)
- Argyris C. (1952). « The impact of budgets on people », *Ithaca, School of Business and public administration*, référence reprise de Hofstede (1967-1977)
- Argyris C. (1976). « Single loop and double-loop models in research on decision-making », *Administrative Science Quarterly*, 21 (3) : 363-375
- Arwidi O., Samuelson L. A. (1993). « The development of budgetary control in sweden – a research note », *Management Accounting Research*, 4 : 93-107
- Baird K. M., Harrison G. L., Reeve R.C. (2004). « Adoption of activity management practices : a note on the extent of adoption and the influence of organizational and cultural factors », *Management Accounting Research*, 15 (4) : 383-399
- Bardin L. (2001). *L'analyse du contenu*, Paris, PUF
- Barret E., Fraser L.B (1978). « Les contradictions du contrôle budgétaire », *Harvard L'Expansion* : 110-119
- Baumard P., Ibert J. (2004). Chapitre 4 : Quelles approches avec quelles données, *Méthodes et recherche en management*, sous la direction de R. A. Thiétart, Dunod : 82-103
- Baumler, J.V. (1971). « Defined criteria of performance in organizational control », *Administrative Science Quarterly*, 16 (3) : 340-350
- Baxter J., Chua W.F. (2003). « Alternative management accounting research – whence and whither », *Accounting, Organizations and Society*, 28 : 97-126
- Berland N. (1999a). *L'histoire du contrôle budgétaire en France*, Université de Paris-Dauphine. Thèse en sciences de gestion
- Berland N. (1999b). « A quoi sert le contrôle budgétaire ? », *Finance, Contrôle, Stratégie*, 2 (3) : 5-24
- Berland N. (2002). *Le contrôle budgétaire*, Repères, La découverte
- Berland N. (2004). « La gestion sans budget : évaluation de la pertinence des critiques et interprétation théorique », *Finance, Contrôle, Stratégie*, 7 (4) : 37-58

- Berland N., Chiapello E. (2004). « Le rôle des réformateurs sociaux dans la diffusion de nouvelles pratiques de gestion : le cas du contrôle budgétaire en France (1930-1960) », *Comptabilité, Contrôle, Audit* : 133-160
- Berland N., Chiapello E. (2008). « Criticisms of capitalism, budgeting and the double enrolment : budgetary control rhetoric and the social reform in France in the 1930s and the 1950s », *Accounting, Organizations and Society*, 34 : 28-57
- Bescos P.L., Cauvin E. (2003). « La démarche budgétaire : les opérationnels sont-ils d'accord avec les financiers ? », *Echanges*, 198 : 20-21
- Bescos P.L., Cauvin E., Langevin P., Mendoza C. (2004). « Critiques du budget : une approche contingente », *Comptabilité, Contrôle, Audit*, 10 (1) : 165-185
- Besson M., Löning H., Mendoza C. (2004). « Les directeurs commerciaux face au processus budgétaire », *Comptabilité, Contrôle, Audit*, 10 (2) : 125-154
- Beth C., Zrihen R. (2000). « Les mythes budgétaires : dégageons le bon grain de l'ivraie », *Echanges* 166 : 26-29
- Bihmani A., Langfield-Smith K. (2007). « Structure, formality and the importance of financial and non-financial information in strategy development and implementation », *Management Accounting research*, 18(1) : 3-31
- Bisbe J., Bastita-Foguet J.M., Chenhall R. (2007). « Defining management accounting constructs : A methodological note on risks of conceptual misspecification », *Accounting, Organizations and Society*, 32 : 789-820
- Bisbe J., Malagueno R. (2009), « The choice of interactive control systems under different innovation management modes », *European Accounting Review*, 18 (2) : 371-405
- Bisbe J., Otle D. (2004), « The effects of the interactive use of management control systems on product innovation », *Accounting, Organizations and Society*, 29 : 709-737
- Blanchet A., Gotman A. (2007). *L'enquête et ses méthodes : l'entretien*, Armand Collin
- Blau P. M., Scott W. R. (1962), *Formal Organizations*, Scott, Foresman, San Francisco, référence reprise d'Ouchi (1979)
- Bleeker R. (2001). « Key features of activity-based budgeting », *Journal of Cost Management* : 5-19
- Boland R. J. (1979). « Control, causality and information system requirements », *Accounting, Organizations and Society*, 4 : 259-272
- Bouquin H. (1998). *Le contrôle de gestion*. Paris, Presses Universitaires de France
- Bouquin H. (2000a). « Théorie des organisations et contrôle », *Encyclopédie de comptabilité, contrôle, audit* : 1203-1210
- Bouquin H. (2000b). « Contrôle et stratégie », *Encyclopédie de comptabilité, contrôle, audit* : 533-545
- Bouquin H. (2005). « Herméneutique du contrôle », *Congrès de l'Association Francophone de Comptabilité*
- Bourguignon A. (2001). « Evaluer les performances (II) : les critères mobilisés par la GRH et le contrôle de gestion sont-ils concurrents ou complémentaires ? », *Management et conjoncture sociale*, 604 : 20-24
- Bourguignon A., Jenkins A. (2004). « Changer d'outils de contrôle de gestion ? De la cohérence instrumentale à la cohérence psychologique », *Finance, Contrôle, Stratégie*, 7(3) : 31-61
- Bourguignon A., Malleret V., Norreklit H. (2002). « L'irréductible dimension culturelle des instruments de gestion : l'exemple du tableau de bord et du *balanced scorecard* », *Comptabilité, Contrôle, Audit*, (n° spécial) : 7-32

- Brimson J., Antos J.J. (1999). Chapter 31, Activity-based budgeting. *Handbook of budgeting*. R. Rachlin, John Wiley and Sons, Inc
- Brownell P. (1982). « The role of accounting data in performance evaluation, budgetary participation and organizational effectiveness », *Journal of Accounting Research*, 20 (1) : 12-27
- Brownell P., Dunk A.S. (1991). « Task uncertainty and its interaction with budgetary participation and budget emphasis : some methodological issues and empirical investigation », *Accounting, Organizations and Society*, 15 : 693-703
- Brownell P., Hirst M. (1986). « Reliance on accounting information, budgetary participation and task uncertainty : test of a three-way interaction », *Journal of Accounting Research*, 24(2) : 241-249
- Bruns W.J., Waterhouse J.H. (1975). « Budgetary control and organization structure », *Journal of Accounting Research*, 13(2) : 177-203
- Bunce P., Fraser R., Woodcock L. (1995). « Advanced budgeting : a journey to advanced management systems », *Management Accounting Research*, 6 : 253-265
- Burchell S., Clubb C., Hopwood A., Hughes J. (1980). « The roles of accounting in organizations and society », *Accounting, Organizations and Society*, 5 (1) : 5-27
- Burell, G., Morgan, G. (1979). Part 1 : In search of a framework. *Sociological paradigms and organizational analysis : elements of the sociology of corporate life*. London – Exeter, New Hampshire, Heinemann
- Burlaud A. (2000). « Contrôle et gestion ». *Encyclopédie de comptabilité, contrôle, audit* : 521-532
- Burns J., Scapens R.W. (2000). « Conceptualizing management accounting change : an institutional framework », *Management Accounting Research*, 11 : 3-25
- Bushman R.M., Indjerikian R.J., Smith A. (1995). « Aggregate performance measures in business unit manager compensation : the role of intrafirm interdependencies », *Journal of Accounting Research*, 33 (supplément) : 101-129, référence reprise de Chenhall (2003)
- Cadez S., Guilding C. (2008), « An exploratory investigation of an integrated contingency model of strategic management accounting », *Accounting, Organizations and Society*, 33 : 836-863
- Cartesis-Parson Consulting (2007). *Planification et processus prévisionnels : état des lieux des pratiques et perspectives*.
- Chapman C.S. (1997). « Reflections on a contingent view of accounting », *Accounting, Organizations and Society*, 22 (2) : 189-205
- Chapman C.S. (1998). « Accountants in organizational networks », *Accounting, Organizations and Society*, 25 (8) : 737-766
- Charreire S., Durieux F. (2004). Chapitre 3 : Explorer et tester deux voies pour la recherche, *Méthodes de recherche en management*, sous la direction de R. A. Thiétart, Dunod : 57-81
- Chenhall R.H. (2003) « Management control systems design within its organizational context : findings from contingency-based research and directions for the future », *Accounting, Organizations and Society* : 127-168
- Chenhall R.H. (2005). « Integrative strategic performance measurement systems, strategic alignment of manufacturing, learning and strategic outcomes : an exploratory study », *Accounting, Organizations and Society*, 30 : 395-422
- Chenhall R.H., Brownell P. (1988). « The effect of participative budgeting on job satisfaction and performance : role ambiguity as an intervening variable », *Accounting, Organizations and Society*, 13 (3) : 225-233

- Chenhall R.H., Langfield-Smith K. (1998). « The relationship between strategic priorities, management techniques and management accounting : an empirical investigation using a system approach », *Accounting, Organizations and Society*, 23 (3) : 243-264
- Chenhall R.H., Morris D. (1991). « The effect of cognitive style and sponsorship bias on the treatment of opportunity costs in resource allocation decisions », *Accounting, Organizations and Society*, 16 (1) : 27-46, référence reprise de Chenhall (2003)
- Chiapello E., Lebas M. (1996). « The *Tableau de Bord*, a french approach to management information », *présenté au 19è congrès annuel de l'European Accounting Association*. Bergen, Norvège
- Chiapello E. (1996). « Les typologies des modes de contrôle et leurs facteurs de contingence : un essai d'organisation de la littérature », *Comptabilité, Contrôle, Audit*, 2 (2) : 51-74
- Choffel D., Meyssonier F. (2005). « Dix ans de débats autour du balanced scorecard », *Comptabilité, Contrôle, Audit*, 11 (2) : 61-82
- Chong V.K., Eggleton, I.R.C. (2007). « The impact of reliance on incentive-based compensation schemes, information asymmetry and organizational commitment on managerial performance », *Management Accounting Research*, 18 : 312-342
- Collins F. (1982). « Managerial accounting systems and organizational control : a role perspective », *Accounting, Organizations and Society*, 7 (2) : 107-122
- Connolly T., Ashworth G. (1994). « An integrated activity-based approach to budgeting », *Management Accounting : Magazine of Chartered Management Accountants*, 72 (3) : 32-36
- Cooper R., Kaplan R. S. (1998). « The promise and peril of integrated cost systems », *Harvard Business Review*, 75 (4) 109-119
- Cooper R., Slagmulder R. (2000a). « Activity-Based Budgeting – Part 1 », *Strategic Finance* : 85-86
- Cooper R., Slagmulder R. (2000b). « Activity-Based Budgeting – Part 2 », *Strategic Finance* : 26-28
- Corbin J., Strauss A. (2008). *Basics of qualitative research : techniques and procedures for developing grounded theory*, Sage Publications
- Covaleski M.A., Dirsmith M. D. (1986). « The budgetary process of power and politics », *Accounting, Organizations and Society*, 11 (3) : 193-214
- Covaleski M.A., Evans J.H., Luft J.L., Shields M.D. (2003). « Budgeting research : three theoretical perspectives and criteria for selective integration », *Journal of Management Accounting Research*, 15 : 3-49
- Crozier M. (1964). *Le phénomène bureaucratique*, Tavistock, référence reprise de Parker (1979)
- Cyert R.M., March J.G. (1963). « *A Behavioral Theory of the Firm* ». New Jersey, Prentice Hall
- Dambrin, C. (2005). *Le contrôle à distance ou l'autocontrôle par les technologies : le cas des commerciaux*, Université Paris IX – Dauphine – Thèse en Sciences de gestion
- Dambrin C., Lambert C., Sponem S. (2007). « Control and change – Analysing the process of institutionalisation », *Management Accounting Research*, 18 : 172-208
- Davila T., Wouters M. (2005). « Managing budget emphasis through the explicit design of conditional budgetary slack », *Accounting, Organizations and Society*, 30 : 587-608
- Dent J.F. (1991). « Accounting and organizational cultures : A field study of the emergence of a new organizational reality », *Accounting, Organizations and Society*, 16 (8) : 705-732
- Derfuss K. (2009). « The relationship of budgetary participation and reliance on accounting performance measures with individual-level consequent variables : a meta-analysis », *European Accounting Review*, 18(2) 203-239

- Dermer J. (1988). « Control and organizational order », *Accounting, Organizations and Society*, 13 (1) : 25-36
- DiMaggio, P., Powel, W. W. (1983). « The Iron Cape Revisited : Institutional Isomorphism and Collective Rationality in Organizational Fields ». *American Sociological Review*, 48(2) : 147-160
- D'Iribarne P. (1993). *La logique de l'honneur*. Paris, Seuil, Points Essais.
- Doty D.H., Glick W.H., Huber G.P. (1993). « Fit, equifinality, and organizational effectiveness : a test of two configurational theories », *Academy of Management Journal*, 36 (6) : 1196-1250 ; référence reprise de Sandelin (2008)
- Drazin R., Van de Ven A.H. (1985). « Alternative forms of fit incongruency theory », *Administrative Science Quarterly*, 30 : 514-539
- Drury C. (1986). *Management Cost Accounting*, Chapman and Hall
- Dury C., Tayles M. (1995). « Issues arising from surveys of management accounting practice », *Management Accounting Research* : 267-280
- Dunk A.S. (1989). « Budget emphasis, budgetary participation and managerial performance : a note », *Accounting, Organizations and Society*, 14 (4) : 321-324
- Dunk A.S. (1993). « The effect of budget emphasis and information asymmetry on the relation between budgetary participation and slack », *The Accounting Review*, 68(2) : 400-410
- Eisenhardt K.M. (1989). « Building theories from case study research », *Academy of Management Review*, 14(4) : 532-550
- Ekholm B. G., Wallin, J. (2000). « Is the annual budget really dead ? », *The European Accounting review*, 9 (4) : 519-539
- Enriquez E. (1992). *L'organisation en analyse*. Paris, PUF, référence reprise de Zrihen (2002)
- Escoffier B. (2000). « Budgets et contrôle » *Encyclopédie de Comptabilité, Contrôle de gestion et Audit*, Economica : 85-92
- Etzioni A. (1965), « Organizational control structure », in March J. G., ed, *Handbook of Organizations*, Rand McNally, Chicago : 650-677, référence reprise d'Ouchi (1979)
- Ezzamel M. (1990). « The impact of environmental uncertainty, managerial and size on budget characteristics », *Management Accounting Research* : 181-197
- Fernandez-Revuelta-Perez L., Robson K. (1999). « Ritual legitimation, de-coupling and the budgetary process : managing organizational hypocrisies in a multinational company », *Management Accounting Research*, 10 : 383-407
- Ferreira, A., Otley, D. (2009) « The design and use of performance management systems : An extended framework of analysis », *Management Accounting Research*, 20 :263-282
- Fiol M. (1999). « Le contrôle de gestion est-il encore un mode de convergence des buts ? », *Questions de contrôle*, Paris, Presses Universitaires de France : 97-122
- Fisher C. (1996). « The impact of perceived environmental uncertainty and individual differences on management information requirements », *Accounting, Organizations and Society* : 361-369
- Fisher J.C., Maines L.A., Peffer S.A., Sprinkle G.B. (2002). « Using budgets for performance evaluation : effects of resource allocation and horizontal information asymmetry on budget proposals, budget slack and performance », *The Accounting Review*, 77 (4) : 847-865
- Flamholtz E.G. (1980). « The process of measurement in managerial accounting : a psycho-technical systems perspective », *Accounting, Organizations and Society*, 5 (1) : 31-42
- Flamholtz E.G. (1983). « Accounting, budgeting and control Systems in their organizational context : theoretical and empirical perspectives », *Accounting, Organizations and Society*, 8 (2/3) : 153-169

- Flamholtz E.G., Das T.K., Tsui A.S. (1985). « Toward an integrative framework of organizational control », *Accounting, Organizations and Society*, 10 (1) : 35-50
- Foucault M. (1975). *Surveiller et punir : naissance de la prison*. Gallimard
- Frow N., Marginson D., Ogden S. (2010). « Continuous » budgeting : reconciling budget flexibility with budgetary control », *Accounting, Organizations and Society*, 35 : 444-461
- Galbraith J. (1973). *Designing Complex Organizations*, Organization Development Series, Addison-Wesley, Reading, Mass ; référence reprise d'Ouchi (1979)
- Gerdin J., Greve J. (2004). « Forms of contingency fit in management accounting research – a critical review », *Accounting, Organizations and Society*, 29 : 303-326
- Germain C. (2006). « The design of management control Systems, the interaction between Budgets and tableaux de bord : an action research ». *29th congress of the European Accounting Association*
- Germain C. (2009). « Les relations entre les budgets et les systèmes de mesure de la performance non financière : une étude empirique », *Finance Contrôle Stratégie*, 12 (4) : 143-161
- Gervais M. (2000). « Animation et gestion budgétaire », *Encyclopédie de Comptabilité, Contrôle de Gestion, Audit*, Economica : 29-47
- Goold M., Campbell A. (1987). *Strategies and Styles : The Role of the Center in Diversified Corporations*, Basic Blackwell
- Govindarajan V. (1984). « Appropriateness of accounting data in performance evaluation : an empirical examination of environmental uncertainty as an intervening variable », *Accounting, Organizations and Society*, 9 (2) : 125-135
- Govindarajan V. (1988). « A contingency approach to strategy implementation at the business-unit level : integrating administrative mechanisms with strategy », *Academy of Management Journal*, 31 : 828-853, référence reprise de Chenhall (2003)
- Govindarajan V., Gupta A.K. (1985). « Linking control systems to business unit strategy : impact on performance », *Accounting, Organizations and Society*: 51-66, référence reprise de Chenhall (2003)
- Grandlund M. (2001). « Towards explaining stability in and around management accounting systems », *Management Accounting Research*, 12 : 141-166
- Grawitz M. (1996). *Méthodes des sciences sociales*. Dalloz
- Gresov C., Drazin R. (1997). Equifinality : functional equivalence in organization design, *Academy of Management Journal*, 49 (4) : 693-706 ; référence reprise de Sandelin (2008)
- Hansen S.C., Otley D.T., Van der Stede W.A. (2003). « Practice developments in budgeting : an overview and research perspective », *Journal of Management Accounting Research*, 15 : 95-116
- Hansen S.C., Van der Stede W.A. (2004). « Multiple facets of budgeting : an exploratory analysis », *Management Accounting Research*, 15 (4) : 415-439
- Harrison G.L. (1992). « The cross-cultural generalizability of the relation between participation, budget emphasis and job-related attitudes », *Accounting, Organizations and Society*, 17 : 1-15, cité par Otley et Pollanen (2000)
- Harrison G.L. (1993). « Reliance on accounting performance measures in superior evaluation style – the influence of national culture and personality », *Accounting, Organizations and Society*, 18 (1) : 319-339
- Hartmann F.G.H. (2000). « The appropriateness of RAPM : toward the further development of theory », *Accounting, Organizations and Society* : 451-482
- Hatch M.J. (1997-2000). *Théorie des organisations : de l'intérêt de perspectives multiples*. De Boeck Université

- Hayes R.H., Abernathy W.J. (1980). « Managing our way to economic decline », *Harvard Business Review*, référence reprise de Van der Stede (2000) : 67-77
- Henri J.F. (2006). « Management control systems and strategy : a resource-based perspective », *Accounting, Organizations and Society*, 31 : 529-558
- Herskovitz M.J. (1948). *Man and his work : the discipline of cultural anthropology*, Knopf, New York; référence reprise de Hatch (1997-2000)
- Herzberg F. (1977). « A la recherche des motivations perdues », *Harvard-L'Expansion*, référence reprise de Bouquin (1998)
- Herzberg F., Mausner B., Snyderman B.B. (1959). *The motivation to work*. New York, John Wiley and Sons ; référence reprise de Hofstede (1967-1977)
- Hofstede G. (1967-1977). *Contrôle budgétaire : les règles du jeu*. Editions Hommes et Techniques.
- Hofstede G. (1981). « Management control of public and not-for-profit Activities », *Accounting, Organizations and Society*, 6 (3) : 193-211
- Hofstede G. (1984). « The cultural relativity of the quality of life concept », *Academy of Management Review*, 27 : 596-605
- Hope J., Fraser R. (1997). « Beyond budgeting ... Breaking through the barrier to the « third wave », *Management Accounting*, December
- Hope J., Fraser R. (1998). « Measuring performance in the new organizational model », *Management Accounting*, June : 22-23
- Hope J., Fraser R. (1999a). « Beyond budgeting ... Building a new management model for the information age », *Management Accounting*, January
- Hope J., Fraser R. (1999b). « Budgets : the hidden barrier to success in the information age », *Management Accounting*, March : 24-26
- Hope J., Fraser R. (1999c). « Budgets : how to manage without them », *Management Accounting*, April
- Hope J., Fraser R. (1999d). « Budgets : tool of repression and a barrier to change », *Financial Times*, May, 18th
- Hope J., Fraser R. (2003a). *Beyond Budgeting ; how Managers Can Break from the Annual Performance Trap*. Boston, Harvard Business School Press
- Hope J., Fraser R. (2003b). « Who needs budgets ? », *Harvard Business Review* : 108-115
- Hopwood A.G. (1972). « An empirical study of the role of accounting data in performance evaluation », *Journal of Accounting Research* : 156-193
- Hopwood A.G. (1987). « The archeology of accounting systems », *Accounting, Organizations and Society*, 12 (3) : 207-234
- Hornigren C.T. (1977). *Cost accounting : a managerial emphasis*, Prentice Hall
- House R.J. (1971). « A path-goal Theory of Leader Effectiveness », *Administrative Science Quarterly*, 16 (3) : 321-339
- Jordan H. (2005). « Enquête 2004 HEC-DFCG ; Contrôle de gestion et performance », *Echanges*, (218) : 14-17
- Kahneman D., Tversky A. (1984). « Choices, values and frames », *American Psychologist*, 39 (4) : 1-10, référence reprise de Chenhall (2003)
- Kalika M. (1988). *Structures d'entreprises – Réalités, déterminants, performances*, Economica
- Kaplan R.S. (2010). « Conceptual foundations of the balanced scorecard », *Harvard University* : 1-36

- Kaplan R. S., Norton D.P. (1992). « The balanced scorecard – measures that drive performance », *Harvard Business Review* : 71-79
- Kaplan R.S., Norton D. P. (2000). « Having trouble with your strategy ? Then, map it », *Harvard Business Review*, 78 (5) : 167-176
- Kaplan R.S., Norton D.P. (2001). « Le tableau de bord équilibré : un bilan », *Echanges*, 181
- Kaplan R.S., Norton, D.P. (2001). « Transforming balanced scorecard form performance Measurement to strategic management : part 2 », *Accounting Horizons*, 15 (2) : 147-160
- Kenis I. (1979). « Effects of budgetary goal characteristics on managerial attitudes and performance », *The Accounting Review*, LIV (4) : 707-721
- Khandwalla P.N. (1972). « The effect of different types of competition on the use of management controls », *Journal of Accounting Research* : 275-285
- Kober R. Ng J., Byron J.P. (2007). « The interrelationship between management control mechanisms and strategy », *Management Accounting Research*, 18 : 425-452
- Komarev I. (2007). *La place des budgets dans le dispositif de contrôle de gestion : une approche contingente*. Université Montesquieu-Bordeaux IV. Thèse en sciences de gestion.
- Kominis G., Emmanuel C. R. (2007). « The expectancy-valence theory revisited : developing an extended model of managerial motivation », *Management Accounting Research*, 18 : 49-75
- Langfield-Smith K. (1997). « Management control systems and strategy : a critical review », *Accounting, Organizations and Society*, 22 (2) : 207-232
- Larousse (2011). Dictionnaire français, version informatisée, <http://www.larousse.fr/dictionnaires/français>
- Lau C. M., Eggleton I. R. C. (2003). « The influence of information asymmetry and budget emphasis on the relationship between participation and slack », *Accounting and Business Research*, 33 (2) : 91-104
- Lawrence P.L., Lorsch J.W. (1969-1989). *Adapter les structures de l'entreprise*. Editions d'Organisation
- Lawrence P.L., Lorsch J.W. (1967). « Differentiation and integration in complex organizations », *Administrative Science Quarterly*, 12 (1) : 1-47
- Lehmann-Ortega L., Naro G. (2008). « Contrôle de gestion, capacités dynamiques et stratégies émergentes dans les organisations entrepreneuriales : la conception d'un balanced-scorecard comme « levier de contrôle interactif », 29^{ème} Congrès de l'Association Francophone de Comptabilité, Essec, Cergy-Pontoise
- Libby T. (1999). « The influence of voice and explanation on performance in a participative situation », *Accounting, Organizations and Society*, 24 (2) : 125-137
- Libby T., Lindsay R. M. (2010). « Beyond budgeting or budgeting reconsidered ? A survey of North-American budgeting practice », *Management Accounting Research*, 21 : 56-75
- Locke E. A. (1968). « Toward a theory of task motivation and incentives ». *Organizational Behavior and Human performance*, 3 : 157-189
- Lorino P. (1995). *Comptes et Récits de la Performance : Essai sur le pilotage de l'Entreprise*, Editions d'organisation
- Lowe E.A., Shaw R.W. (1968). « An analysis of managerial biasing : an evidence from a company's budgeting process », *The Journal of Management Studies* : 304-315
- Lowe E.A., Shaw R.W. (1970). « The accuracy of short-term business forecasting : an analysis of a firm's sales budgeting », *Journal of Industrial Economics* : 275-289

- Luft J., Shields M. D. (2003). « Mapping management accounting : graphics and guidelines for theory-consistent empirical researches », *Accounting, Organizations and Society*, 28 : 169-249
- Lyne S.R. (1988). « The role of the budget in medium and large UK companies and the relationship with budget pressure and participation », *Accounting and Business Research*, 18 (71) : 195-212
- March J. G., Simon H. A. (1958). *Organisations*. New York, John Willey, référence reprise de Chenhall (2003)
- March J.G. (1991). « Exploration and exploitation in organizational learning », *Organization Science*, 2 (1) : 71-87
- Marginson D.E.W. (1999). « Beyond the budgetary control system : towards a two-tiered process of management control », *Management Accounting Research*, 10 : 203-230
- Marginson D. (2006). « Information processing and management control : a note exploring the role played by information media in reducing role ambiguity », *Management Accounting Research*, 17 : 187-197
- Marginson D., McAulay L., Roush M., Van Zijl T. (2010). « Performance measures and short-termism : an exploratory study », *Accounting and Business Research*, 40(4) : 353-370
- Marginson D., Ogden S. (2005). « Coping with ambiguity through the budget : the positive effects of budgetary targets on managers' budgeting behaviours », *Accounting, Organizations and Society*, 30 (5): 435-456
- Martinet A.C. (1997). « Planification stratégique », dans *Encyclopédie de Gestion*, Economica : 2249-2265
- Martucelli D. (1999). *Sociologies de la modernité*. Folio, essais, Paris, Gallimard, référence reprise de Sponem (2004)
- Maslow A.H. (1954, 1971). *Motivation and personality*. New York, London, Harper and Row, référence reprise de Hofstede (1967-1977)
- McClellan D.C., Atkinson J., Clark R.A., Lowell E.L. (1953). *The achievement motive*, Appleton-Crofts, référence reprise de Collins (1982)
- McGregor D. (1960). *The Human Side of Enterprise*. New York, McGraw Hill, référence reprise de Hofstede (1967-1977)
- Masengesho K., Bonami M., De Ketele J.M. (2009). « Modèle d'analyse des conceptions et des pratiques de planification », *Revue française de gestion*, (195) : 55-83
- Mendoza C., Zrihen R. (1999). « Du balanced scorecard au tableau de pilotage », *L'Expansion Management Review*
- Merchant, K.A. (1981). « The design of corporate budgeting system : influences on managerial behavior and performance ». *The Accounting Review* , 56 : 813-829
- Merchant K.A. (1982). « The Control Function of Management ». *Sloan Management Review* : 43-55
- Merchant K.A. (1985). « Budgeting and the propensity to create budgetary slack », *Accounting, Organizations and Society*, 10(2) : 201-210
- Merchant K.A. (1985). *Control in Business Organizations*. Marshfield, Pitman, référence reprise de Van der Stede (2001)
- Merchant K.A. (1990). « The effects of financial controls on data manipulation and management myopia », *Accounting, Organizations and Society*, 15 (4) : 297-313
- Merchant K.A. (1998). *Modern Management Control Systems*. Upper Saddle River, Prentice Hall, référence reprise de Van der Stede (2001)

- Merchant, K. A., Bruns, W. J. (1986). « Measurements to cure management myopia », *Business Horizons* : 56-64, référence reprise de Van der Stede (2000)
- Merchant K. A., Manzoni J. F. (1989). « The achievability of budget targets in profit centers : a field study », *The Accounting Review*, 64 (1) : 539-558
- Méric J. (2003). « L'émergence d'un discours de l'innovation managériale – le cas du Balanced Scorecard », *Comptabilité, Contrôle, Audit*, (numéro spécial) : 129-145
- Merton R.K. (1965). « Bureaucratie et personnalité », in *Eléments de théorie et de méthode sociologique*, chapitre IV, Editions Plon, première édition en Grande Bretagne en 1950
- Meyer J.W., Rowan, B. (1977). « Institutionalized organizations : formal structure as myth and ceremony », *American Journal of Sociology*, 83 (2) : 340-363
- Milani K. (1975). « The relationship of participation in budget-setting to industrial supervisor performance and attitudes : a field study », *The Accounting Review* : 274-284
- Miles M. B., Huberman A.M. (1994-2003). *Analyse des données qualitatives*. De Boeck Université.
- Miller D. (1987). « The Genesis of Configuration », *Academy of Management Review*, 12 (1) : 686-701
- Miller D., Friesen H. (1984). *Organizations, a quantum view*. Englewood Cliffs, référence reprise de Gerdin et Greve (2004)
- Mintzberg H. (1979-1982). *Structure dynamique des organisations*. Paris, Editions d'Organisation, traduction de « The structuring of organizations : a synthesis of the research.
- Mintzberg H. (1983). *Structure in fives : designing effective organizations*. Englewood Cliffs, Prentice Hall
- Mintzberg H. (1989-1990). *Le management, voyage au cœur des organisations*. Paris, Editions d'organisation, traduction de *Mintzberg on management : insides our strange world of organizations*
- Mintzberg H. (1994a). *Grandeur et décadence de la planification stratégique*. Paris, Editions d'Organisation, traduction de *The rise and fall of strategic planning : reconceiving the roles for planning, plans, planners*
- Mintzberg H. (1994b). « Pièges et illusions de la planification stratégique », *Gestion* : 66-74
- Mundy J. (2010). « Creating dynamic tensions through a balanced use of management control systems », *Accounting, Organizations and Society*, 35 : 499-523
- Murray D. (1990). « The Performance Effects of Participative Budgeting : an Integration of Intervening and Moderating Variables », *Behavioural Research in Accounting*, 2 : 104-123
- 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*, 2 : 45-69
- Naro G, Travaille D. (2010). « Construire les stratégies avec le *balanced scorecard* : vers une approche interactive du modèle de Kaplan et Norton », *Finance Contrôle et Stratégie*, 13 (2) : 33-66
- Neely A., Sutcliff M.R., Heyns H.R. (2001). *Driving value from Strategic planning and budgeting*, Cranfield School of Management and Accenture
- Nguyen V. Laigue B.D. (2010). « Enquête HEC-DFCG : Contrôleurs de gestion, entre performance et frustration », *Echanges*, (Novembre) : 15-18
- Nogatchewsky G. (2004). *Les configurations de contrôle dans les relations client-fournisseur*, Université Paris-Dauphine. Thèse en sciences de gestion
- Nouri H., Parker R.J. (1998). « The relationship between budget participation and job performance : the roles of budget adequacy and organizational commitment », *Accounting, Organizations and Society*, 23 (5-6) : 467-483

- O'Reilly C.A., Tushman M.L. (2004), « The ambidextrous Organization », *Harvard Business Review*, April : 74-88
- Oakes L.S., Townley B., Cooper D.J. (1998). « Business planning as pedagogy: language and control in a changing institutional field », *Administrative Science Quarterly*, 43 : 257-292
- Onsi M. (1973). « Factor analysis of behavioral variables affecting budgetary slack », *The Accounting Review* : 535-548
- Otley D.T. (1977). « Behavioural aspects of budgeting », *Accountants Digest*, 49 : 1-32
- Otley D.T. (1978). « Budget use and managerial performance », *Journal of accounting Research*, 16 (1) : 122-149
- Otley D.T. (1980). « The contingency theory of management accounting : achievement and prognosis », *Accounting, Organizations and Society*, 5 (4) : 413-428
- Otley D.T. (1999). « Performance management : a framework for management control systems research », *Management Accounting Research*, 10 : 363-382
- Otley D.T. (2001). « Extending the boundaries of management accounting research : developing systems for performance management », *British Accounting Review*, 33 : 243-261
- Otley D.T. (2003). « Management control and performance management : whence and whither ? », *The British Accounting Review*, 35 : 309-326
- Otley D.T., Berry A.J. (1980). « Control, organization and accounting », *Accounting, Organizations and Society*, 5 (2) : 231-244
- Otley D.T., Berry A.J. (1994). « Case Study Research in Management Accounting and Control », *Management Accounting research*, 5 : 45-65
- Otley D., Fakiolas A. (2000). « Reliance on accounting performance measures: dead end or new beginning? », *Accounting, Organizations and Society*, 25 : 497-510
- Otley D.T., Pollanen R.M. (2000). « Budgetary criteria in performance evaluation : a critical appraisal using new evidence », *Accounting, Organizations and Society*, 25 : 483-496
- Ouchi W.G. (1977). « The relationship between organizational structure and organizational control », *Administrative Science Quarterly*, 12 (1) : 93-113
- Ouchi W.G. (1979). « A conceptual framework for the design of organizational control mechanisms », *Management Science*, 25 (9) : 833-848
- Ouchi W.G. (1980). « Markets, bureaucracies and clans », *Administrative Science Quarterly*, 25 : 129-141
- Ouchi W.G. (1981). *Theory Z : How American Business Can meet the Japanese Challenge*. Addison-Wesley. Reading
- Ouchi W.G., Maguire M.A. (1975). « Organizational control: two functions », *Administrative Science and Quarterly*, 20 : 559-569
- Parker L.D. (1977). « A Reassessment of the role of control in corporate budgeting », *Accounting and Business Research*, 7 (26) : 135-143
- Parker L.D. (1979). « Participation in budget planning : the prospects surveyed », *Accounting and Business Research*, 9 (34) : 123-137
- Parker R.J., Kyj L. (2006). « Vertical information sharing in the budgeting process », *Accounting, Organizations and Society* : 27-45
- Perret V., Séville M. (2004). Chapitre 1 : Fondements épistémologiques de la recherche. *Méthodes de recherche en management*. Sous la direction de R. A. Thiétart, Dunod : 13-33

- Perrow C. (1972). *Complex Organizations: A Critical Essay*, Scott, Foresman, Glenview; référence reprise d'Ouchi (1979)
- Pfeffer J., Salancik G.R. (1978). *The external control of organizations: a resource dependence perspective*, Standford Business Books, Harper and Row
- Porter L.W., Lawler E.E. (1968). *Managerial Attitudes and performance*. Illinois, Irvin and Dorsey, référence reprise de Naro (1998)
- Reeves T.K., Woodward J. (1970). « The study of managerial control », in Woodward J. ed, *Industrial Organization: Behaviour and Control*, Oxford University Press, London; référence reprise d'Ouchi (1979)
- Rojot J. (1997). Théorie des organisations. *Encyclopédie de gestion*. Paris, Economica, 3 : 3338-3370
- Romelaer P. (2002). Note sur l'entretien semi-directif centré (ESDC). *Séminaire de méthodologie qualitative*, CEFAG
- Ross A. (1994). « Trust as a moderator of the effect of performance evaluation style on job related tension : a research note », *Accounting, Organizations and Society*, 19 : 629-635
- Royer I., Zarlowski P. (2004). Chapitre 6 : le design de la recherche. *Méthodes de recherche en management*, sous la direction de R. A. Thiétart, Dunod : 139-168
- Samuelson L.A. (1986). « Discrepancies between the roles of budgeting », *Accounting, Organizations and Society*, 11 : 35-45
- Sandelin M. (2008). « Operation of management practices as a package : a case study on control system variety in a growth firm contexte », *Management Accounting Research*, 19 : 324-343
- Sandison D., Hansen S.C., Torok R.G. (2003). « Activity-based planning and budgeting : a new approach from Cam-i », *Journal of Cost Management* : 16-22
- Savall H., Zardet V. (2004). *Recherche en sciences de gestion : approche qualimétrique ; observer l'objet complexe*, Economica, Paris
- Schein E. (1985). « Defining organizational culture », *Organizational Culture and Leadership*. Jossey. San Francisco, Bash Publishers : 1-22
- Schiff M., Lewin A.Y. (1970). « The impact of people on Budgets », *The Accounting Review* : 259-268
- Schmidt J. A. (1992). « Is it time to replace traditional budgeting ? A method to make a budget more useful to management is proposed », *Journal of Accountancy* : 103-107
- Schneiderman A.M. (1999). « Why balanced scorecards fail ? », *Journal of Strategic Measurement Performance*
- Sharman P. (1996). « Activity/process budgets : a tool for change management », *CMA magazine* : 21-24
- Shields J.F., Shields M.D. (1998). « Antecedents of participative budgeting », *Accounting, Organizations and Society*, 23 (1) : 49-76
- Shields M.D., Young S.M. (1993). « Antecedents and consequences of participative budgeting : evidence on the effects of asymmetrical information », *Journal of Management Accounting Research*, 15 : 265-280
- Simon H.A., Guetzkow H., Kozmetsky G., Tyndall G. (1954). *Centralisation versus decentralization in the controllers department*, Controllership Foundation, New York, reference reprise d'Otley et Berry (1980)
- Simons R. (1987). « Accounting Control Systems and Business Strategy », *Accounting, Organizations and Society*, 12 (4) : 357-374

- Simons R. (1990). « The role of Management Control Systems in Creating Competitive New Perspectives », *Accounting, Organizations and Society*, 15 (12) : 127-143
- Simons R. (1991). « Strategic Orientation and Top Management Attention to Control Systems », *Strategic Management Journal*, 12 : 49-62
- 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*, Harvard Business School Press
- Simons R. (2000). *Performance Measurement and Control Systems for Implementing strategy*, Prentice Hall
- Sivabalan P., Booth P., Malmi T., Brown D.A. (2009). « An exploratory study of operational reasons to budget », *Accounting and Finance*, 49 : 849-871
- Sponem S. (2004). *Diversité des pratiques budgétaires françaises : proposition d'une typologie et analyse des déterminants*, Université Paris IX-Dauphine. Thèse en sciences de gestion
- Sponem S. (2010). « Diversité des pratiques de contrôle budgétaire : approches contingentes et néo-institutionnelles », *Finance Contrôle Stratégie*, 13 (3) : 115-153
- Sponem S., Lambert C. (2010). « Pratiques budgétaires, rôles et critiques du budget : perception des DAF et des contrôleurs de gestion », *Comptabilité, Contrôle, Audit*, 16 (1) : 159-194
- Strategor (1993), « Planification d'entreprise et management stratégique », chapitre 16 dans *Politique générale de l'entreprise*, Dunod, 3^{ème} édition : 377-404
- Strauss A., Corbin J. (1998). *Basics of qualitative research: Techniques and procedures for developing grounded theory*. Sage
- Stredy A.C. (1960). *Budget Control and Cost Behavior*, Englewood Cliffs N. J., Prentice Hall, référence reprise de Hofstede (1967-1977)
- Stredy A.C., Kay E. (1964). « The effects of goal difficulty on performance : a field experiment », *Behavioral Research Service, General Electric Company*, 19 : 459-470
- Tannenbaum A. (1968). *Control in organizations*, McGraw-Hill, New York, référence reprise d'Ouchi (1979)
- Thomas C. (2003). « Organisation matricielle et coordination transversale : le budget demeure l'outil privilégié », *Comptabilité, Contrôle, Audit* : 169-187
- Thompson J.D. (1969). *Organizations in Action*, McGraw-Hill, New York, référence reprise d'Ouchi (1979)
- Tosi H. (1975). « The human effects of managerial budgeting systems », *Managerial Accounting : the Behavioral Foundations*, Livingstone, référence reprise de Collins (1982)
- Touchais L. (1998). *Le contrôle de gestion des activités exportatrices dans les moyennes entreprises bretonnes*. Université de Rennes I. Thèse en sciences de gestion, référence reprise de Sponem (2004)
- Trahand J. (1980). *Etude des processus de planification et de contrôle dans les entreprises : création d'une typologie et essai d'interprétation*, Université des Sciences Sociales de Grenoble, Thèse en sciences de gestion, référence reprise de Sponem (2004)
- Tuomela T. S. (2005). « The interplay of different levers of control: a case study of introducing a new performance measurement system », *Management Accounting Research*, 16 : 293-320
- Usunier J.C., Easterby-Smith M., Thorpe R. (1983). *Introduction à la recherche en gestion*, Economica
- Vaivio J. (1999). « Exploring a « non-financial » management accounting change », *Management Accounting Research*, 10 : 409-437

- Vaivio J. (2004). « Mobilizing local knowledge with « provocative » non-financial measures », *European Accounting Review*, 13 : 39-71
- Van der Stede, W. A. (2000). « The relationship between tow consequences of budgetary controls : budgetary slack creation and managerial short-term orientation ». *Accounting, Organizations and Society*, 25(6) : 609-622
- Van der Stede W.A. (2001). « Measuring « tight budgetary control », *Management Accounting Research*, 12 : 119-137
- Villesèque-Dubus F. (2005). « Vers une transversalisation des budgets : un essai d'observation et d'interprétation », *Comptabilité, Contrôle, Audit*, 11 (2) : 127-147
- Villesèque-Dubus F. (2007). « Le processus budgétaire comme processus d'interactions sociales : une approche par l'analyse de réseau social », *Finance Contrôle Stratégie*, 10 (3) : 161-184
- Vroom V. H. (1964). *Work and Motivation*, John Wiley and Sons, référence reprise de Hofstede (1967-1977)
- Wacheux F. (1996). *Méthodes qualitatives et recherche en gestion*, Economica
- Widener S.K. (2007). « An empirical analysis of the levers of control framework », *Accounting, Organizations and Society*, 32 : 757-788
- Wiersma E. (2009). « For which purposes do managers use Balanced Scorecards ? », *Management Accounting Research*, 20 : 239-251
- Young S.M. (1985). « Participative Budgeting : the Effects of Risk Aversion and Asymmetric Information on Budgetary Slack », *Journal of Accounting Research*, 23 (2) : 829-842
- Zrihen R. (2002). *Rôles informels du contrôle budgétaire : le cas d'une entreprise multinationale nord-américaine*, Université Paris IX-Dauphine. Thèse en sciences de gestion
- Zrihen R., Sivan B. (2001). « Grandeur et justification des rituels en gestion », *Management et conjoncture sociale*, (604, 7 mai) : 33-35

TABLES DES TABLEAUX ET DES SCHEMAS

TABLE DES TABLEAUX

Tableau 1 : Récapitulatif d'enquêtes sur l'utilisation de la GB en France	24
Tableau 2 : Satisfaction à l'égard de la GB, d'après l'enquête de Sponem (2004)	25
Tableau 3 : Satisfaction à l'égard de la GB, d'après l'enquête d'HEC-DFCG (1994)	25
Tableau 4 : Rôles de la GB d'après la littérature.....	29
Tableau 5 : Rôles retenus dans notre guide d'entretien.....	56
Tableau 6 : Inconvénients de la GB d'après la littérature	58
Tableau 7 : Budget et incertitude de l'environnement, adapté de Mintzberg (date)	59
Tableau 8 : Récapitulatif des critiques à l'égard de la GB	70
Tableau 9 : Résultats d'enquête sur les rôles budgétaires, adapté de Sponem (2004)	71
Tableau 10 : Résultats d'enquête sur les inconvénients budgétaires, adapté de Sponem (2004).....	75
Tableau 11 : Résultats d'enquête sur les inconvénients budgétaires, adapté de Bescos <i>et al</i> (2004)...	76
Tableau 12 : Résultats d'enquête sur les inconvénients budgétaires, d'après Ekholm et Wallin (2000)	78
Tableau 13 : Comparatif des enquêtes sur les inconvénients de la GB	81
Tableau 14 : Avis sur les rolling forecasts, d'après l'enquête de Ekholm et Wallin (2000)	85
Tableau 15 : Pratiques utilisées en France en matière d'évaluation sur des critères budgétaires.....	86
Tableau 16 : Dimensions initiales de caractérisation des pratiques selon Sponem (2004, p 106)	92
Tableau 17 : Dimensions utilisées par des enquêtes étrangères pour caractériser les pratiques budgétaires.....	93
Tableau 18 : Pratiques caractérisant d'après Simons une utilisation interactive de la GB.....	94
Tableau 19 : Pratiques caractérisant d'après Simons une utilisation diagnostique de la GB	95
Tableau 20 : Comparaison des items de caractérisation des pratiques selon diverses études	98
Tableau 21 : Description des pratiques budgétaires françaises	100
Tableau 22 : Littérature sur contingence des systèmes de contrôle de gestion, d'après Chenhall (2003)	105
Tableau 23 : Caractérisation des pratiques budgétaires par Komarev (2007)	108
Tableau 24 : Influence des facteurs de contingence sur les pratiques, d'après l'enquête de Sponem (2004).....	110
Tableau 25 : Hypothèses et résultats de Bescos <i>et al</i> (2004) sur la contingence des critiques budgétaires.....	114
Tableau 26 : Comparaison des résultats sur les facteurs de contingence entre Komarev (2007), Sponem (2004), Hansen et Van der Stede (2004) et Bescos <i>et al</i> (2004).....	115
Tableau 27 : Incertitude, prise de décision et rôles de la pratique comptable, repris de Burchell <i>et al</i> (1980).....	125

Tableau 28 : Synthèse des liens entre pratiques et rôles budgétaires mis en évidence par Hansen et Van der Stede (2004).....	132
Tableau 29 : Pratiques budgétaires, rôles et critiques, sur la base de Sponem (2004, p. 208, 252, 439 à 453).....	135
Tableau 30 : Liens entre pratiques et rôles budgétaires, d'après l'enquête de Sponem (2004).....	138
Tableau 31 : Liens entre pratiques et inconvénients budgétaires, d'après l'enquête de Sponem (2004)	138
Tableau 32 : Récapitulatif des informations dégagées de la littérature sur les dimensions des pratiques budgétaires.....	149
Tableau 33 : Types de contrôle et sous-processus de contrôle, repris de Bouquin (1998, p 72).....	161
Tableau 34 : Les typologies d'Ouchi (1977) et de Merchant (1982)	162
Tableau 35 : Cadre de classification des outils de contrôle, Merchant (1982).....	163
Tableau 36 : Représentation de la typologie d'Hofstede (1981).....	167
Tableau 37 : Les configurations de contrôle de Mintzberg	169
Tableau 38 : Correspondances entre les typologies de contrôle.....	172
Tableau 39 : Les types de garde-fous du contrôle interne, d'après Simons (2000, p. 284-288)	176
Tableau 40 : Synthèse des modes et vecteurs de contrôle.....	189
Tableau 41 : Rôle des mesures financières et non financières à l'égard des différents leviers de contrôle stratégique, Tuomela (2005, p. 300).....	204
Tableau 42 : Les raisons d'utiliser les budgets annuels et les <i>rolling forecasts</i> , d'après Sivabalan <i>et al</i> (2009).....	212
Tableau 43 : Les 12 principes du Beyond Budgeting, d'après Hope et Fraser (2003).....	214
Tableau 44 : Techniques relevant de la comptabilité de gestion stratégique, adapté de Cadez et Guilding (2005)	217
Tableau 45 : Les postures épistémologiques, d'après Perret et Séville (2004)	230
Tableau 46 : Paradigmes de recherche en théorie des organisations d'après Hatch (2000).....	231
Tableau 47 : Grille d'encodage des entretiens	249
Tableau 48 : Grille d'analyse des entretiens.....	253
Tableau 49 : Récapitulatif des items d'analyse horizontale	255
Tableau 50 : Liste finale des rôles potentiels de la GB	264
Tableau 51 : Notre caractérisation des pratiques, comparée à celle de Sponem (2004).....	266
Tableau 52 : Intérêt des dimensions caractérisant les pratiques pour notre recherche	276
Tableau 53 : Diversité des pratiques budgétaires selon les entités.....	301
Tableau 54 : Implications potentielles de la diversité des pratiques dans la relation au groupe	304
Tableau 55 : Implications potentielles de la diversité des pratiques budgétaires internes	307
Tableau 56 : Implications potentielles comparées des pratiques internes <i>versus</i> groupe.....	311
Tableau 57 : Résumé des principales implications potentielles des pratiques budgétaires, aux différents niveaux d'analyse	316
Tableau 58 : Liste finale des fonctions, rôles et modalités d'expression potentiels.....	320
Tableau 59 : Récapitulatifs de rôles utilisés pour l'analyse et de leurs critères d'appréciation	331

Tableau 60 : Analyse croisée entre émergence de la stratégie et type d'utilisation de la GB par le groupe	332
Tableau 61 : Analyse croisée entre déclinaison stratégique et type d'utilisation de la GB par le groupe	333
Tableau 62 : Analyse croisée entre type de déclinaison stratégique et type d'utilisation par le groupe	333
Tableau 64 : Synthèse des rôles de la GB dans la relation avec le groupe ou les actionnaires	335
Tableau 66 : Intensité du rôle d'émergence de la stratégie et type d'utilisation interne de la GB	337
Tableau 67 : Intensité du rôle de déclinaison stratégique et type d'utilisation interne de la GB	337
Tableau 67 : Analyse croisée entre type de déclinaison stratégique et type d'utilisation interne	338
Tableau 68 : Synthèse des rôles internes de la GB pour les subdivisions de groupe	339
Tableau 69 : Analyse croisée entre rôle d'émergence de la stratégie et type d'utilisation de la GB interne à un groupe	341
Tableau 70 : Analyse croisée entre rôle de déclinaison stratégique et type d'utilisation de la GB interne à un groupe	341
Tableau 71 : Analyse croisée entre type de déclinaison stratégique et type d'utilisation de la GB interne à un groupe	341
Tableau 72 : Synthèse des rôles de la GB pour les entités au niveau siège.....	342
Tableau 73 : Synthèse comparative des rôles de la GB.....	344
Tableau 74 : Hiérarchie des familles de rôles selon le type d'analyse (interne <i>versus</i> niveau N+1) .	345
Tableau 75 : Hiérarchie des rôles selon le type d'analyse (interne <i>versus</i> niveau N+1).....	345
Tableau 76 : Hiérarchie des rôles selon le type d'entité (subdivision <i>versus</i> siège)	346
Tableau 77: Influence constatée des pratiques sur les rôles dans la relation au niveau N+1	351
Tableau 78 : Influence constatée des pratiques sur les rôles en interne aux entités	351
Tableau 79 : Influence constatée du niveau hiérarchique, à travers les pratiques, sur les rôles.....	353
Tableau 80 : L'importance fonctionnelle de la GB dans les quatre dimensions d'analyse du contrôle organisationnel.....	365
Tableau 81 : Synthèse de l'importance fonctionnelle de la GB pour le contrôle de l'entité par le groupe ou les actionnaires	366
Tableau 82 : Synthèse de l'importance fonctionnelle de la GB pour le contrôle interne par les subdivisions de groupe	368
Tableau 83 : Synthèse de l'importance fonctionnelle de la GB pour le contrôle externe par les subdivisions de groupe	368
Tableau 84 : Synthèse de l'importance fonctionnelle de la GB pour le contrôle interne par les entités de niveau siège.....	369
Tableau 85 : Synthèse de l'importance fonctionnelle de la GB pour le contrôle externe par les entités de niveau siège.....	370
Tableau 21 : Comparaison de l'importance fonctionnelle de la GB selon le niveau d'analyse et le type d'entité.....	370
Tableau 88 : Synthèse de la centralité de la GB pour le contrôle des subdivisions par le groupe	382
Tableau 89 : Synthèse de la centralité de la GB pour les subdivisions	383

Tableau 90 : Synthèse de la centralité de la GB pour les entités de niveau siège	385
Tableau 91 : Les relations possibles de la GB avec d'autres dispositifs de contrôle	387
Tableau 92 : Comparaison de l'importance des autres dispositifs de contrôle.....	392
Tableau 93 : Dispositifs les plus influents sur niveau de centralité de la GB pour le contrôle par le niveau N+1	396
Tableau 94 : Dispositifs les plus influents sur le niveau de centralité de la GB pour le contrôle interne aux subdivisions	402
Tableau 95 : Dispositifs les plus influents sur le niveau de centralité de la GB pour le contrôle interne à des entités de niveau siège	409
Tableau 96 : Analyse comparative du classement des dispositifs à l'égard de leur influence sur le niveau de centralité de la GB.....	418
Tableau 97 : Récapitulatif sur l'influence du tableau de bord.....	421
Tableau 98 : Récapitulatif sur l'influence d'un dispositif de gestion des ressources humaines.....	423
Tableau 99 : Récapitulatif sur l'influence d'un dispositif de prévision et de suivi des ventes.....	424
Tableau 100 : Récapitulatif sur un dispositif de réflexion stratégique ou marketing distincte du PMT	426
Tableau 101 : Récapitulatif sur les relations interpersonnelles informelles	426
Tableau 102 : Récapitulatif sur l'intérêt pour le produit, le métier ou la marque	427
Tableau 103 : Récapitulatif sur un système comptable ou de gestion des frais de personnel	428
Tableau 104 : Récapitulatif sur un plan moyen terme ou un plan-budget.....	429
Tableau 105 : Récapitulatif sur les réunions formelles régulières.....	430
Tableau 106 : Récapitulatif sur les dispositifs de pilotage marketing ou commercial	432
Tableau 107 : Récapitulatif sur les dispositifs qualité ou de gestion de la satisfaction client	432
Tableau 108 : Récapitulatif pour la gestion de plans d'action ou de projets non marketing.....	433
Tableau 109 : Récapitulatif des caractéristiques des douze dispositifs les plus influents à l'égard de la GB.....	435
Tableau 110 : Synthèse d'influence à l'égard des rôles de la GB	437
Tableau 111: Nature, importance et fréquence des relations des principaux dispositifs de contrôle avec la GB.....	439
Tableau 112 : Dispositifs les plus influents sur la centralité de la GB et nature de cette influence ...	443
Tableau 113 : Récapitulatif des données sur les rôles financiers et sur la sécurisation.....	446
Tableau 114 : Récapitulatif des données sur la mise sous tension et les rôles stratégiques	451
Tableau 115 : Récapitulatif des types d'utilisation de la GB selon le niveau d'analyse et le type d'entités	452
Tableau 116 : Classement des dispositifs mentionnés dans notre étude par rapport aux modes et vecteurs de contrôle	466
Tableau 117 : Comparaison des types budgétaires en fonction du niveau d'analyse et du type d'entité	497
Tableau 118 : Principales conclusions de la thèse.....	500

TABLE DES SCHEMAS

Schéma 1 : Les styles de management stratégique, repris de Goold et Campbell (1987), p 36	33
Schéma 2 : Les différentes formes de stratégie, repris de Mintzberg (1994, p. 41)	35
Schéma 3 : Concept de slack dans les deux types d'utilisation de la GB.....	97
Schéma 4 : Cadre conceptuel de Komarev (2007)	108
Schéma 5 : Les leviers de contrôle, Simons (2000, p. 305)	170
Schéma 6 : Les composantes du contrôle organisationnel, d'après Flamholtz (1985).....	188
Schéma 9: Grille d'analyse des postures sur la nature de la science sociale, Burell et Morgan (1979), p. 3	233
Schéma 10: Quatre paradigmes pour l'analyse de la théorie sociale, Burell et Morgan (1979), p 22 234 repris de Charreire et Durieux (2004, p. 63)	237
Schéma 12 : Cadre conceptuel complété suite aux chapitres 5 et 6	373
Schéma 13 : Facteurs influençant la perception de l'importance de la centralité de la GB	440
Schéma 14 : Arborescence des facteurs d'influence sur le niveau de centralité	489
Schéma 15 : Typologie des niveaux de centralité	490

TABLE DES ANNEXES

Annexe 1 : La budgétisation par les activités (<i>activity-based budgeting</i>).....	530
Annexe 2 : Guide d'entretien	532
Annexe 3 : Caractéristiques des entreprises interrogées et fonctions des interlocuteurs.....	541
Annexe 4 : Exemple de compte-rendu et d'abstract d'entretien	544
Annexe 5 : Exemple de grille d'analyse d'un entretien.....	560
Annexe 6 : Explication de nos choix de caractérisation des pratiques par rapport à ceux de Sponem (2004).....	561
Annexe 7 : Récapitulatif des pratiques en matière de cadrage par le groupe ou les actionnaires	565
Annexe 8 : Récapitulatif sur le contenu, argumentation et objet de la négociation du budget remonté au groupe	569
Annexe 9 : Récapitulatif sur le niveau de difficulté des objectifs arrêtés avec le groupe ou les actionnaires.....	572
Annexe 10 : Récapitulatif des incitations monétaires par le groupe sur le respect du budget.....	575
Annexe 11 : Récapitulatif sur le reporting au groupe.....	578
Annexe 12 : Récapitulatif des re-prévisions communiquées au groupe ou aux actionnaires.....	583
Annexe 13 : Récapitulatif du type d'utilisation de la GB par le groupe ou les actionnaires.....	589
Annexe 14 : Récapitulatif sur l'implication des opérationnels dans la GB.....	591
Annexe 15 : Récapitulatif sur le cadrage interne.....	603
Annexe 16 : Récapitulatif sur le contenu et l'argumentation des sous-budgets	609
Annexe 17 : Récapitulatif du niveau de difficulté des objectifs des subdivisions.....	616
Annexe 18 : Récapitulatif des incitations internes basées sur le respect du budget	618
Annexe 19 : Récapitulatif sur le suivi des écarts en interne aux entités.....	623
Annexe 20 : Récapitulatif sur les re-prévisions internes	628
Annexe 21 : Récapitulatif du type d'utilisation de la GB en interne.....	637
Annexe 22 : Comparaison entre type d'utilisation de la GB par le groupe et rôles stratégiques joués par la GB.....	639
Annexe 23 : Intensité de la mise sous tension par le groupe, avec rappel du type d'utilisation.....	640
Annexe 24 : Rôle de la GB dans la relation avec le groupe ou les actionnaires	641
Annexe 25 : Comparaison entre type d'utilisation interne de la GB et rôles stratégiques pour les subdivisions de groupe	642
Annexe 26 : Intensité de la mise sous tension interne, avec rappel du type d'utilisation.....	643
Annexe 27 : Rôles de la GB en interne à l'entité pour entités dépendant d'un groupe.....	644
Annexe 28 : Comparaison entre type d'utilisation interne de la GB et rôles stratégiques pour les entités au niveau siège	645
Annexe 29 : Rôles de la GB en interne à des entités au niveau siège	646
Annexe 30 : Importance fonctionnelle de la GB pour le contrôle par le groupe ou les actionnaires .	647
Annexe 31 : Importance fonctionnelle de la GB pour le contrôle par des entités filiales de groupe .	648
Annexe 32 : Importance fonctionnelle de la GB pour le contrôle par des entités de niveau siège	649

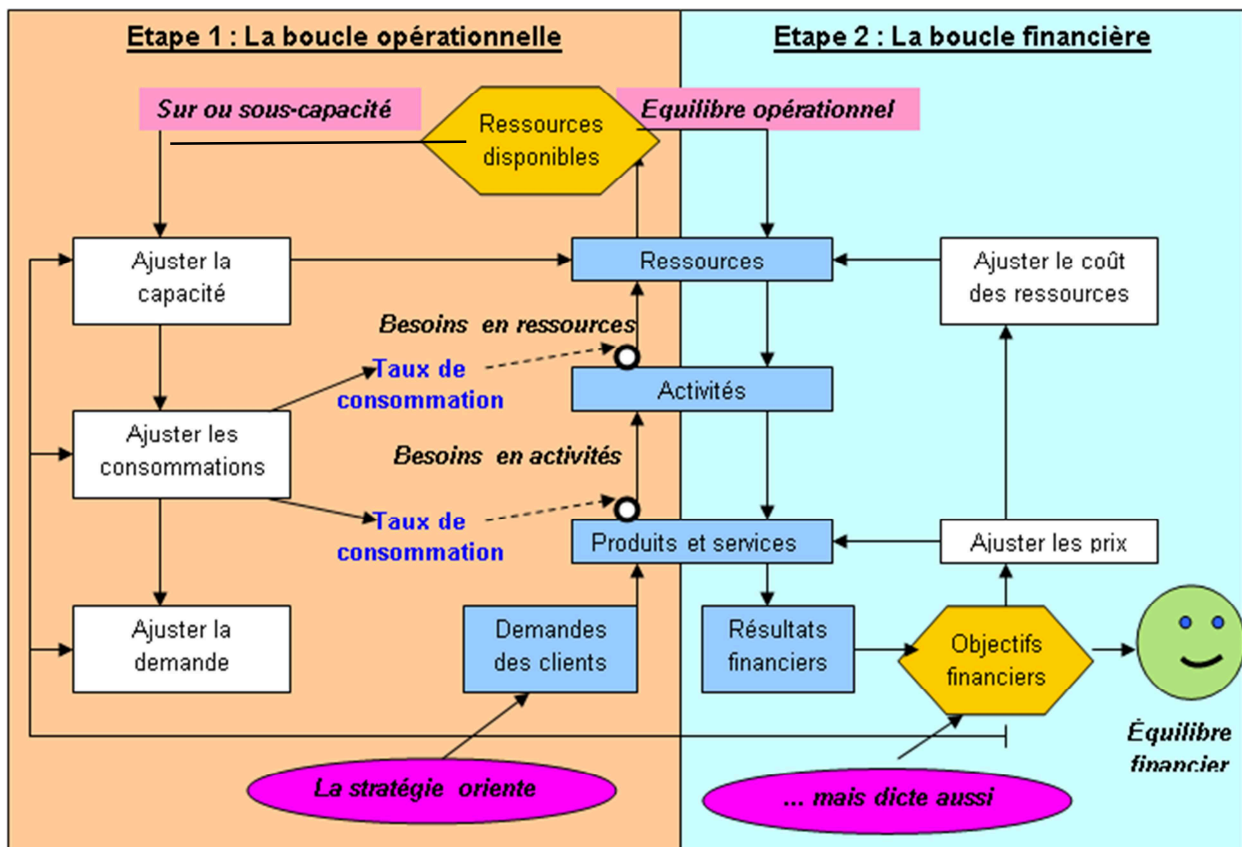
Annexe 33 : Examen du lien entre la fréquence des re-prévisions et la communication financière pour le siège	650
Annexe 34 : Lien entre l'émergence de la stratégie et le cadrage ainsi que la prise en compte de données non monétaires.....	651
Annexe 35 : Centralité de la GB.....	652
Annexe 36 : Récapitulatif des autres dispositifs de contrôle par entreprise et articulation avec la GB	653
Annexe 37 : Dispositifs de contrôle autres que la GB utilisés par le niveau N+1.....	674
Annexe 38 : Dispositifs de contrôle utilisés en interne à des subdivisions	679
Annexe 39 : Dispositifs de contrôle autres que la GB utilisés en interne à des entités de niveau siège	685

ANNEXES

Annexe 1 : La budgétisation par les activités (*activity-based budgeting*)

La budgétisation par les activités (*activity based budgeting*, ABB) est principalement issue du travail de la délégation américaine du Cam-I. Elle vise à mieux relier le budget aux activités opérationnelles, afin de lui permettre de mieux assurer sa fonction de planification et déploiement de la stratégie à travers les actions et de limiter les utilisations non pertinentes de ressources (Hansen *et al*, 2003).

L'ABB repose sur une double boucle fermée (*closed loop*) : la boucle opérationnelle et la boucle financière. Ces deux boucles sont représentées par le schéma ci-après, repris de Sandison *et al* (2003) et de Hansen *et al* (2003). Il s'agit d'abord de rechercher l'équilibre opérationnel, qui est atteint lorsque les ressources physiques requises par les demandes des clients correspondent aux ressources physiques disponibles. Cela permet d'éviter tant les coûts de sous-activité qu'une surcharge de travail. Les calculs à ce niveau sont faits le plus possible en unités physiques. Cet équilibre peut être obtenu en jouant sur le niveau des ressources elles-mêmes, sur les taux de consommations (de ressources par les activités, et d'activités par les produits ou services) et, en dernier lieu, sur la demande des clients. Ce type d'analyse permet d'optimiser le processus et relève d'une démarche d'ingénierie des processus (*activity based management*). Une fois l'équilibre opérationnel atteint, commence la recherche de l'équilibre financier, c'est-à-dire d'un niveau de résultat conforme aux objectifs financiers. Les coûts des ressources sont calculés et tracés sur les activités puis sur les produits et services, selon une démarche ABC (*activity based costing*). Sont aussi ajoutés les coûts des activités non mesurables, qui échappent à la modélisation des flux physiques et pour lesquelles on recourt à une budgétisation classique. Si l'équilibre financier n'est pas atteint, il est possible de tenter des ajustements sur les prix des produits et services et/ou sur le coût des ressources ou, encore, de rechercher un équilibre opérationnel différent. Les classiques budgets par centres de responsabilité peuvent alors être obtenus par « consolidation », d'une part, des budgets des activités mesurables, d'autre part, des budgets des activités non mesurables.



Outre ses deux principaux avantages mentionnés ci-avant, la budgétisation par les activités permet (Connolly et Ashworth, 1994 ; Sharman, 1996 ; Cooper et Kaplan, 1998 ; Brimson et Antos, 1999 ; Cooper et Slagmulder, 2000a, 2000b ; Bleeker, 2001 ; Hansen *et al*, 2003 ; Sandison *et al*, 2003) :

- de dispenser de calculs sur les conséquences financières de plans infaisables ;
- d'être plus parlante pour le personnel de terrain en raison de sa référence aux activités opérationnelles et de ses calculs en unités physiques ;
- d'améliorer les possibilités d'évaluation de performance en identifiant les responsabilités par rapport aux activités et non pas au niveau plus agrégé des unités ou départements ;
- de limiter les possibilités de jeu « politique » et de gaming ;
- de faciliter la prise de décision à la fois sur les arbitrages lors de la phase prévisionnelle et pour le pilotage et l'ajustement des actions en cours d'année ; en effet, la modélisation des flux physiques et des flux monétaires qui leur sont associés permet des analyses des liens de cause à effet, tant d'un point de vue opérationnel que d'un point de vue financier ;
- de permettre une vision et une gestion des processus transversaux, améliorant de ce fait la coordination entre activités et départements.

On constate que la budgétisation par les activités correspond plutôt à « plus » de budget que « moins » de budget. C'est en effet une GB élargie car englobant la prévision sur des données non monétaires. Hansen *et al* (2003) indiquent que les entreprises utilisant l'ABB sont peu innovantes quant à leurs produits et services. Elle n'est en effet applicable que lorsque les produits et services sont bien définis et que leurs processus d'élaboration sont modélisables. Il faut en effet que l'entreprise ait identifié l'ensemble de ses activités et des processus les reliant (modélisation de ses activités) et connaisse les coûts de ces activités (*activity based costing*, ou comptabilité par les activités) et, pour qu'elle limite réellement le gaspillage des ressources, qu'elle ait procédé à une analyse critique de la valeur ajoutée des activités et processus à l'égard de ses clients et de ses axes stratégiques (*activity based management*). Le fait que l'ABB nécessite l'utilisation de l'ABC ne doit pas donner à penser qu'elle ne constitue qu'une démarche ABC inversée et prévisionnelle ; en effet, pour permettre une amélioration de l'allocation et de la consommation des ressources, l'ABB suppose une analyse critique des procédés de travail de type ABM, alors que l'ABC prend les coûts pour acquis. Par ailleurs, un processus ABC inversé, en reprenant pour les prévisions les ratios de consommations des ressources par les activités et d'activités par les produits, ne permettrait pas toujours de correctement prendre en compte les coûts de capacité ni ceux des activités secondaires (Cooper et Slagmulder, 2000a, 2000b ; Bleeker, 2001).

Outre son inadaptation à des processus peu maîtrisés, l'ABB a comme inconvénient d'être beaucoup plus lourde qu'une GB classique et de requérir presque obligatoirement l'utilisation d'un ERP (Cooper et Kaplan, 1998).

L'étude menée par Baird *et al* (2004) auprès de 246 contrôleurs financiers australiens amène des résultats intéressants quant aux niveaux et contextes d'utilisation de la gestion par les activités. Ils distinguent trois niveaux différents de mise en œuvre de la gestion par activités : un premier niveau de simple identification des activités et processus (modélisation des fonctionnements), un niveau intermédiaire d'analyse des coûts par activités et des facteurs expliquant leur variation (modélisation des coûts), et, enfin, un dernier niveau correspondant à la méthode ABC de comptabilité analytique. Ils constatent que la taille de l'entreprise est corrélée avec les deux premiers niveaux, mais pas avec le dernier, où le facteur taille est remplacé par l'utilité de l'information sur les coûts des produits pour la prise de décision. Ils font également apparaître qu'un contrôle par les résultats/actions ou encore un contrôle serré des coûts sont des facteurs explicatifs importants pour les trois types de pratiques, mais que l'innovation ne joue un rôle explicatif que pour les deux premiers niveaux. Bien que le dernier niveau ne nous intéresse pas ici, ces résultats confirment que les entreprises qui pratiquent la gestion par activités en attendent principalement une meilleure gestion de leurs coûts, mais que le prolongement des étapes d'analyse par des techniques calculatoires récurrentes (de type ABC et peut-être ABB) représente un investissement difficilement amortissable en l'absence d'une stabilité suffisante des produits et services.

Annexe 2 : Guide d'entretien

La question à laquelle nous cherchons à répondre : la nature des pratiques budgétaires et l'articulation de la gestion budgétaire avec les autres dispositifs ou mécanismes de contrôle organisationnel conditionnent-elles l'importance de la gestion budgétaire, à travers ses rôles, dans l'entreprise et le niveau de satisfaction qu'elle génère ?

GUIDEE D'ENTRETIEN AVEC RESPONSABLES FINANCIERS DE FILIALES OU DE DIVISIONS

Entretien composé de trois grandes parties :

- 1) Description de la gestion budgétaire et, plus largement, du processus de gestion prévisionnelle : d'une part, dans la relation de l'entité avec le groupe/siège, d'autre part, en interne à l'entité
- 2) Appréciation globale de la gestion budgétaire : de son importance, de ses rôles et de ses éventuelles pistes d'amélioration
- 3) Articulation et place de la gestion budgétaire par rapport aux autres mécanismes de gestion/contrôle

Préalable : INFORMATIONS GENERALES (5 minutes)

-1- Fonction exacte de mon interlocuteur (la situer notamment par rapport à ses supérieurs hiérarchiques et ses collaborateurs)

-2- Fiche signalétique entreprise (à compléter le plus possible par avance par moi-même à partir d'Internet)

- CA, effectifs, nombre de sites/points de vente/filiales
- Appartenance ou pas à un groupe ; coté ou pas
- Gamme de produits/services

-3- Données contextuelles (à compléter le plus possible par avance par moi-même à partir d'Internet)

- Caractérisation du marché aval: concurrence, clients, ; position sur ce marché
- Caractérisation du marché amont : « rapport de force » avec les fournisseurs,...
- Salariés : profil de formation /type de culture, turn-over/ancienneté ...
- Actionnariat : dispersé/concentré ; niveau de pression
- Evènements récents ayant pu fortement impacter l'entreprise (achat-fusion, licenciements, création de nouvelles entités, lancement de nouveaux produits, réorganisation interne, changement de dirigeant, etc.)

Partie 1 : CARACTERISATION DU PROCESSUS DE GESTION PREVISIONNELLE ET DE LA GESTION BUDGETAIRE (35 à 45 mn)

-A- Description de la relation de l'entité avec le groupe (si filiale) ou avec le siège (si entité opérationnelle/division) en matière de gestion prévisionnelle

1- Niveau de communication par le groupe/siège de sa stratégie globale groupe:

- communication assez détaillée à tout le personnel
- communication assez détaillée aux seuls principaux responsables (directeurs de filiales pour stratégie groupe, directeurs de divisions pour stratégie siège)

- communication des grands axes à tout le personnel
- communication des grands axes aux seuls principaux responsables
- stratégie groupe non communiquée

2- Existence ou non d'un plan à moyen terme (PMT) au niveau du groupe ou du siège

3- Si oui, niveau de connaissance par mon interlocuteur de ce PMT :

- les grandes lignes du PMT groupe/siège lui sont communiquées
- seule la partie du PMT concernant son entité lui est communiquée
- n'a pas connaissance du PMT groupe/siège, même en ce qui concerne son entité

4- Participation de l'entité à l'élaboration du PMT groupe/siège dans sa partie concernant l'entité

- niveau : faible, moyenne, forte
- sur quels aspects

5- Nature des objectifs budgétaires assignés par le groupe si cadrage (plusieurs réponses possibles ; les classer par ordre d'importance):

- Coûts
- CA
- Marge
- Rentabilité
- Cash-flows
- Création de valeur (EVA)
- Part de marché
- Satisfaction clientèle
- Gains de productivité
- Qualité
- Avancement de plans d'action, projets, chantiers
- Autres

6- Possibilités de négociation des objectifs budgétaires donnés par le groupe (si cadrage)

- les objectifs budgétaires sont imposés par le groupe/siège
- les objectifs sont décidés par le groupe/siège après une certaine prise en compte des informations transmises par les entités
- les objectifs budgétaires découlent d'une discussion entre le groupe/siège et les entités
- les objectifs budgétaires sont proposés par les entités mais peuvent être modifiés par le groupe/siège en fonction de ses attentes
- les objectifs sont quasiment librement décidés par les entités

7- Existence ou pas d'un lien entre les objectifs budgétaires et le PMT (si PMT)

- lien supposé : le budget est fait sans référence explicite au PMT ; ce sont 2 jeux différents de documents prévisionnels, dont la compatibilité est assurée par des arbitrages à un niveau hiérarchique supérieur
- les objectifs budgétaires peuvent s'écarter en partie du PMT
- le budget reprend l'année la plus proche du PMT pour la préciser
- le budget correspond à l'année la plus proche du PMT (concept de plan-budget)

8- Niveau de difficulté des objectifs budgétaires arrêtés en définitive avec le groupe :

- en moyenne, quel est le pourcentage du budget de l'entité qui est disponible pour des événements imprévus ou des projets non déterminés ?
- quelle est la probabilité moyenne pour l'entité d'atteindre l'objectif qui lui est assigné par le groupe/le siège ?

9- Degré de fermeté d'engagement sur les objectifs budgétaires par rapport au groupe/siège

- le budget constitue un engagement ferme et reste la référence pour l'évaluation de performance en fin d'année quoiqu'il advienne
- le budget reste tout au long de l'année la référence, mais l'évaluation de performance en fin d'année peut intégrer la survenue d'éléments non prévus lors de la budgétisation
- le budget fixe la ligne vers laquelle on doit essayer de tendre, mais des modifications en cours d'année sont assez fréquemment admises

10- Niveau de cadrage par le groupe/siège du processus et des outils budgétaires

- Le groupe/siège ne laisse pas aux filiales/entités le choix de leur processus et outils budgétaires
- Les filiales/entités peuvent librement choisir le processus et les outils budgétaires qu'elles souhaitent utiliser en interne, du moment qu'elles alimentent le système groupe/siège prévu à cet effet.

11- Contenu du budget transmis au siège/groupe : contient-il les plans d'action associés ?

12- Fréquence du reporting à l'égard du groupe/siège : mensuelle, trimestrielle, autre

13- Attention portée par le groupe/siège au reporting

- forte : le reporting fait systématiquement l'objet d'une réunion entre le patron de l'entité et son supérieur hiérarchique
- moyenne : le patron de l'entité doit s'expliquer avec son supérieur hiérarchique en cas d'écarts importants avec le budget
- faible : le groupe/siège ne demande quasiment jamais d'explications complémentaires sur le reporting qui lui a été transmis

-B- Caractérisation du processus interne de gestion prévisionnelle à moyen terme (au sein de l'entité)

1- Existence ou pas d'orientations stratégiques formelles propres à l'entité, plus fines que celles arrêtées éventuellement avec le groupe ? Qui participe à leur élaboration ?

2- Déclinaison formelle ou pas, au sein de l'entité, des axes stratégiques qui lui sont propres ; par quels moyens ?

- existence ou pas d'un PMT *interne* à l'entité, i.e. plus détaillé que l'éventuelle partie du PMT groupe concernant l'entité ; caractéristiques de ce PMT : horizon, actualisation, axes de contenu
- existence ou pas d'autres dispositifs de prévision des actions en lien avec la stratégie : balanced scorecard, gestion de projets ou chantiers, etc....

-C- Caractérisation du processus de gestion budgétaire (au sein de l'entité)

Question générale : comment le budget est-il élaboré/décliné en interne ? puis les éventuels suivis et révisions en cours d'année ?

1- Qui est concerné par la gestion budgétaire : nombre de niveaux hiérarchiques concernés par la GB et nombre de centres/responsables budgétaires

2- Nature et fixation des objectifs budgétaires

-2.1- Cadrage éventuel de l'élaboration des sous-budgets : pour réaliser leurs sous-budgets, les opérationnels reçoivent-ils des objectifs ou des orientations ? Si oui, sont-ils spécifiques à chaque opérationnel ou concernent-ils l'entité dans sa globalité ? Quel est le niveau de fermeté du cadrage ?

-2.2- Nature des objectifs budgétaires donnés au préalable aux opérationnels (si cadrage): financiers et/ou non-financiers ? Part éventuelle du non financier dans les objectifs assignés aux opérationnels à l'occasion de la démarche d'élaboration du budget?

-2.2- Négociation des objectifs : y a-t-il négociation des objectifs entre la hiérarchie et les opérationnels (qu'il y ait ou pas cadrage préalable)? Si oui, sur quelles bases :

- en référence à l'année précédente
- en référence aux orientations stratégiques et aux actions/projets qu'elles supposent
- en référence à des prévisions de niveaux d'activité

3- Niveau de difficulté des objectifs budgétaires finalement arrêtés en interne :

- en moyenne, de quel pourcentage de son budget un responsable opérationnel dispose-t-il pour des événements imprévus ou des projets non déterminés ?
- quelle est la probabilité moyenne pour un responsable opérationnel d'atteindre l'objectif qui lui est assigné?

4- Contenu des budgets définitifs : uniquement financier ou mention des plans d'action/projets éventuellement associés ?

5- Examen par le patron d'entité/ DG des budgets avant validation :

- le DG vérifie juste l'atteinte des objectifs globaux
- le DG discute le détail des chiffres
- le DG discute des projets ou plans d'action qui sous-tendent le budget
- le DG fait de la présentation des budgets l'occasion de connaître la perception par les opérationnels de l'année à venir (opportunités, menaces)

6- Modalités d'aménagement du budget

-5.1- Existence ou pas de budgets flexibles (i.e. fonction du niveau d'activité)

-5.2- Re-prévisions ;

- Existence ou pas
- Fréquence
- Se substituent-elles au budget ?
- Les opérationnels participent-ils à leur élaboration ?
- A quoi servent-elles :
 - à prévoir « l'atterrissage » à fin d'année à des fins de gestion financière et/ou de communication financière ?
 - à ajuster les budgets sur les mois restant à courir afin de s'approcher le plus possible des objectifs annuels inscrits au budget initial ?

-5.3- Existence ou pas de rolling forecasts/ budgets glissants

7- Suivi des écarts :

-6.1- Fréquence : mensuelle, trimestrielle, autre

-6.2- A qui le document de suivi des écarts est-il transmis en interne?

-6.3- Suscite-t-il ou pas des discussions ?

- Si oui , entre qui et qui :

- entre mon interlocuteur (financier) et les responsables concernés
- entre le patron de l'entité et les responsables concernés
- objectif des discussions :
 - explication, voire justification, des écarts
 - mise en place d'actions correctives pour essayer de respecter l'objectif annuel
 - compréhension des réalités terrain
 - aide à l'élaboration de re-prévisions

8- Respect du budget constitue-t-il un critère formel d'évaluation de la performance de son responsable ? Si oui, cela se traduit-il par un calcul de primes/bonus, et à quelle hauteur ?

9- Outils informatiques utilisés pour la gestion budgétaire

- Excel
- Logiciel interne
- Progiciel couvrant juste les aspects financiers
- ERP

Partie 2: PERCEPTION GLOBALE DE LA GESTION BUDGETAIRE (environ 10 mn)

-1- Globalement, trouvez-vous que la gestion budgétaire de votre entreprise est satisfaisante ? (faire noter sur une échelle de 1 à 5 ; attention, la « moyenne » est à 3, pas à 2,5). **Pourquoi ?**

-2- Pensez-vous que les responsables budgétaires/opérationnels la trouvent satisfaisante ? (faire noter sur une échelle de 1 à 5 ; attention, la « moyenne » est à 3, pas à 2,5). **Pourquoi ?**

-3- Parmi les rôles suivants, lesquels votre gestion budgétaire joue-t-elle ? (noter entre 1 et 5 chacun des 10 rôles ci-dessous, avec 1 pour « pas du tout d'accord », 5 pour « tout à fait d'accord ») ; **si besoin, distinguer la note en fonction du niveau d'analyse : rôle pour le groupe/ le siège, rôle en interne à l'entité :**

Rôles	Note en interne	Note / siège (si besoin)
<ul style="list-style-type: none"> - rôles à l'égard de la stratégie : <ul style="list-style-type: none"> ○ <u>1- de déclinaison formelle de la stratégie</u> en plans d'action, projets..... → 		
<ul style="list-style-type: none"> ○ <u>2- d'aide à la formation et formulation de la stratégie :</u> la gestion budgétaire est une occasion de dialogue, qui permet la remontée vers la DG d'idées, perceptions, informations en provenance des opérationnels quant aux opportunités et menaces pour l'entreprise..... → 		
<ul style="list-style-type: none"> - rôles de gestion financière : <ul style="list-style-type: none"> ○ <u>3- à des fins de gestion financière interne :</u> visibilité en termes de trésorerie, rentabilité, support de la prise de décisions internes d'ordre financier... → 		
<ul style="list-style-type: none"> ○ <u>4- rôle de communication financière externe</u> (vis-à-vis des actionnaires, banquiers ou autres parties prenantes)..... → 		
<ul style="list-style-type: none"> - <u>5- rôle de pilotage opérationnel en cours d'année :</u> la gestion budgétaire incite à déclencher des actions correctives et facilite la coordination entre entités opérationnelles en cours d'année.... → 		
<ul style="list-style-type: none"> - rôles de motivation des responsables budgétaires : <ul style="list-style-type: none"> ○ <u>6- motivation «coercitive » :</u> la prise en compte du respect du budget dans l'évaluation, voire le calcul des rémunérations variables (primes) des responsables budgétaires constitue un puissant facteur de motivation pour optimiser la performance → 		
<ul style="list-style-type: none"> ○ <u>7- motivation intrinsèque par les objectifs et la délégation:</u> le budget constitue la base et la traduction de la délégation, de l'autonomie accordée aux responsables budgétaires → 		
<ul style="list-style-type: none"> ○ <u>8- motivation intrinsèque par la valorisation et la participation :</u> la gestion budgétaire permet d'associer les responsables budgétaires aux prises de décisions importantes et/ou de les informer sur des éléments-clés de la vie et de la gestion de l'entreprise..... → 		
<ul style="list-style-type: none"> - rôles de sécurisation : <ul style="list-style-type: none"> ○ <u>9- sécurisation interne :</u> en interne, le budget constitue un repère, même si on le sait imparfait → 		
<ul style="list-style-type: none"> ○ <u>10- légitimation de la gestion -sécurisation externe</u> (des parties prenantes): le budget étant un standard de gestion qui envoie un signal de sérieux quant à la gestion de l'entreprise, il n'est pas possible de s'en passer → 		

-4- À votre avis, votre gestion budgétaire pourrait-elle remplir certains rôles mieux qu'actuellement ? Lesquels ? Pensez-vous que cela aurait un réel impact sur la performance de l'entreprise ?

-5- Quels seraient les moyens d'amélioration de votre processus budgétaire ?

Pistes de réponse:

- se doter de meilleurs outils, notamment informatiques
- améliorer la procédure budgétaire :
 - o vers allègement ou, au contraire, renforcement
 - o raccourcir durée d'élaboration des budgets
 - o raccourcir durée d'obtention des données sur le réalisé du mois et la production des écarts entre réel et budget
- modifier l'horizon budgétaire : le raccourcir, le rallonger, passer à des rolling forecasts
- plus impliquer les opérationnels concernés
- mieux relier la gestion budgétaire avec :
 - o les systèmes d'information opérationnels
 - o la stratégie, les plans d'action
- autres (faire préciser)

-6- Quels sont les obstacles principaux à une amélioration de votre gestion budgétaire ?

Pistes de réponse :

- dépendance à l'égard d'autres systèmes de gestion (informatiques, comptables), qu'il n'est pas possible de faire évoluer pour l'instant
- manque d'implication de la DG
- résistance culturelle de la part des responsables budgétaires
- les procédures imposées par le groupe/le siège
- autres (faire préciser)

Partie 3: ARTICULATION DE LA GESTION BUDGETAIRE PAR RAPPORT AUX AUTRES OUTILS OU DISPOSITIFS DE CONTROLE (25 à 35 mn)

-1- Trouvez-vous que la gestion budgétaire constitue un outil central de gestion dans votre entreprise ? Pourquoi ?

-2- Sur quels mécanismes autres que la GB, formels ou informels, le groupe/siège s'appuie-t-il pour arrêter les orientations de ses différentes entités, pour leur donner une « direction » (i.e. pour communiquer la stratégie, décliner la stratégie en objectifs, plans d'actions, recueillir des informations et des propositions en provenance des entités/filiales sur les opportunités et menaces, pour coordonner par avance les différentes entités/filiales entre elles) ?

-3- Quelle est l'importance de la GB par rapport à ces autres mécanismes de « finalisation » par le groupe?

-4- Sur quels mécanismes autres que la GB le groupe/siège s'appuie-t-il pour évaluer les performances des entités/filiales ?

-5- Quelle est la place de la gestion budgétaire par rapport à ces autres mécanismes d'évaluation groupe/siège?

Pistes de réponses possibles pour questions 2 et/ou 4 :

Le dispositif de planification à moyen terme (plan à moyen terme, plan stratégique, plan opérationnel, ...)
Un reporting financier « pur et dur » (social, comptable) et non pas de gestion
Un balanced scorecard émanant du groupe
Des dispositifs de gestion de la qualité (Six Sigma, Plan qualité, ...)
Une gestion de projets émanant du groupe
Le système RH d'évaluation des performances des dirigeants d'entités
La transmission des valeurs fortes du groupe
Les relations inter-personnelles entre le dirigeant d'entité et son N+1
Un contrôle de la culture par le type de profils des dirigeants de filiales/entités
Des réunions régulières avec la hiérarchie du groupe
Des procédures groupe nombreuses et précises
Des audits internes ou dispositifs de contrôle interne
La centralisation au niveau du groupe des décisions
L'imposition de systèmes ou d'outils (comptables, informatiques, ou autres) standardisés
Autres (faire préciser)

-6- Sur quels autres mécanismes, formels ou informels, votre dirigeant d'entité s'appuie-t-il (en dehors de la GB) pour arrêter les orientations et donner une direction aux salariés au sein de votre entité? (i.e. pour communiquer la stratégie, décliner la stratégie en objectifs, plans d'actions, recueillir des informations et des propositions en provenance des services/départements sur les menaces et opportunités pour l'entité, coordonner par avance les différents services/départements entre eux, etc...)

-7- Quelle place la gestion budgétaire occupe-t-elle par rapport à ces autres mécanismes de finalisation en interne ?

-8- Sur quels mécanismes autres que la GB, formels ou informels, s'appuie-t-on principalement dans l'entité pour piloter en cours d'année ? (i.e. quels sont les systèmes qui fournissent une information en quasi temps réel permettant, par exemple, de faire enclencher des actions correctives, d'ajuster les prévisions financières, d'ajuster les objectifs opérationnels, de coordonner les services/départements entre eux en cours d'année)

-9- Quelle place la gestion budgétaire occupe-t-elle par rapport à ces autres mécanismes de pilotage interne ?

-10- Sur quels mécanismes autres que la GB le dirigeant s'appuie-t-il, en interne, pour « motiver ses troupes » ? (mécanismes pouvant, par exemple, lui servir à évaluer les gens, informer sur la vie de l'entreprise et sa vision de l'entreprise, déléguer certaines décisions, donner des consignes ou orientations sur le travail à faire ou les comportements à avoir, donner une appréciation sur le travail réalisé, etc.)

Pistes de réponses possibles pour questions 6, 8 et 10:

Plan à moyen terme de l'entité
Tableaux de bord de gestion
Balanced scorecard interne à l'entité
Comptabilité analytique
Dispositifs de gestion de la qualité (normes ISO, plan qualité, Six Sigma, ...)
Procédures internes bornant précisément ce que chacun doit faire et comment
Gestion de projets/programmes, chantiers spécifiques aux fonctions ou au contraire transversaux

Réunions de gestion régulières des principaux collaborateurs : revues de gestion, réunions d'un comité de direction, réunions d'un comité de pilotage, etc...
Réunions avec les opérationnels du MKG et/ou du commercial
Suivi de statistiques commerciales
Benchmarking avec des entités comparables ou des concurrents
Intéressement légal des salariés
Dispositifs de sélection-formation du personnel
Définition précise des fonctions, missions de chacun (dans une approche RH)
Dispositifs formels (de type RH) d'évaluation du personnel ; entretiens annuels d'évaluation
Relations inter-personnelles ou informelles
Réunions de l'ensemble des salariés
Transmission de valeurs fortes par le patron de l'entité, charisme
Autres (faire préciser)

-11- Dans quels mécanismes/dispositifs votre dirigeant d'entité s'implique-t-il le plus (il montre qu'il y attache beaucoup d'importance en en faisant l'objet principal des réunions qu'il anime ou des discussions avec ses collaborateurs) ? *La GB fait partie des réponses possibles*

-12- Quelle importance la gestion budgétaire occupe-t-elle par rapport aux autres mécanismes ou dispositifs de contrôle évoqués précédemment ? Qu'est-ce qui est le plus essentiel « pour faire tourner la boutique » ?

- la GB occupe la place la plus centrale
- la GB occupe une des places les plus importantes, avec ... *(faire préciser)*
- le GB occupe une place assez peu importante, comparée à ... *(faire préciser)*
- la GB occupe une faible place *(faire préciser les dispositifs centraux)*

-13- Qu'est-ce que les autres mécanismes/dispositifs apportent en plus par rapport à la gestion budgétaire ?

-14- Trouvez-vous que la gestion budgétaire s'articule bien avec ces autres mécanismes/dispositifs ?

-14a- Y en-t-il avec lesquels elle est complémentaire ? Lesquels et à quels égards ?

-14b- Y en a-t-il avec lesquels elle est étroitement imbriquée, reliée ? Lesquels et à quels égards ?

-14c- Y en a-t-il avec lesquels elle est en concurrence ou en contradiction ? Lesquels et à quels égards ?

Pour conclure :

-15- A quoi sert principalement la gestion budgétaire dans votre entreprise et mieux que tout autre dispositif ? *(plusieurs réponses possibles)*

-16- A l'inverse, quels sont les rôles qu'elle n'est pas la mieux placée pour jouer ?

Annexe 3 : Caractéristiques des entreprises interrogées et fonctions des interlocuteurs

NB : Les interlocuteurs occupant leur fonction au niveau du groupe ou d'une entreprise indépendante sont indiqués en bleu
 Les interlocuteurs occupant une fonction ne relevant ni du contrôle de gestion ni de la fonction financière sont indiqués en vert.
 Les entretiens 7 et 27 ont été réalisés au sein d'un même groupe, de même que les entretiens 15 et 26.

N° de l'entretien	Fonction interlocuteur	Taille entité (CA en millions d'euros ; effectif en personnes) ¹⁴⁵					Appartenance à un groupe			Domaine d'activité de l'entité
		Petite : CA < 30 ; Effectif < 40	Assez petite : 30 < CA < 100 ; 40 < Effectif < 500	Moyenne : 100 < CA < 500 500 < Effectif < 1000	Grosse : 500 < CA < 1000 ; 1000 < Effectif < 5000	Très grosse : CA > 1000 ; Effectif > 5000	Absence de groupe ou groupe familial non coté, ou dont actionnaire majoritaire = Etat ou salariés	Groupe coté mais actionnariat assez concentré ou groupe non coté mais financiers majoritaires	Groupe coté avec actionnariat dispersé (marché financier dominant)	
1	DAF		43 ; 43				Groupe familial			Produits d'hygiène
2	Responsable opérationnel groupe et ancien resp d'entité					Groupe ; X ; X		X		Grande distribution
3	DAF et des opérations		160 ; 160					2 familles ont 60%		Maison de champagne
4.	Directeur CG°			500 ; 700				X		Maison de disques
5.	Responsable. CG°					4000 ; 5500			X	Constructeur informatique
6	DAF			120 ; ?					X	Industrie pharmaceutique
7	DAF		50 ; 50					X		Production-diffusion télévisuelle
8	DAF entreprise indépendante	1,8 ; 35						Capital risqueurs		Recherche pharmaceutique
9	DAF		25 ; 300+200						X	Imprimerie

¹⁴⁵ Lorsque le classement par taille n'est pas convergent selon les deux critères de CA et d'effectif (entretiens, 3, 13, 15, 22, 27), le classement a été réalisé sur la base d'une appréciation de la distance de chacun des deux critères aux bornes des catégories de taille.

10	DAF			150 ; 1000					X	Constructeur informatique
11	DAF groupe			Groupe ; 100 ; 800			PDG a 80%, (fondateur)			Fabrication de prêt-à-porter
12	DAF					2500 ; 9000		famille=70%		Transport, logistique
13	DAF				412 ; 1700		X			Fabrication agro-alimentaire
14	DAF et des achats					2500 ; 10000			X	Industrie pharmaceutique
15	DAF				400 ; 2500				X	Industrie électronique
16	Directeur	4 ; 11+17						55% pour un actionnaire		Importation pour grande distribution
17	Directeur CG° groupe					Groupe : 3800 ; 21000	X	famille a 60%		Industrie agro-alimentaire
18	DAF	18 ; 45							X	Fabrication produits entretien industriels
19	2 interlocuteurs : Responsable procédures Directeur CG°					? ; 73000	X (Etat)			Opérateur postal
20	DAF entreprise indépendante			130 ; 800			X (salariés)			Transport express
21	DAF				900 ; 1800				X	Fabrication de produits optiques et d'impression
22	DAF			487 ; 460			X (Etat)			Organisation de courses hippiques
23	DAF				? ; 5000		X			Haute couture et cosmétiques de luxe
24	Directeur CG°				1000 ; 2800				X	Fabrication de produits innovants
25	Directeur comptabilité et CG° groupe					Groupe : 22000 ; 230000 ;	X (Etat)			Transports ferroviaires
26	Directeur compétitivité					Groupe :			X	Industrie électronique

	groupe et ancien responsable de filiales					10600 ; 55000				
27	DAF et technique			400 ; 300				X		Chaîne de télévision
28	DAF	6,5 ; 40					X			Industrie nucléaire
29	DAF			350 ; 600					X	Transports routiers
30	Responsable commercial et comptabilité clients		90 ; 340						X	Fabrication de revêtements de sol

Annexe 4 : Exemple de compte-rendu et d'abstract d'entretien

Abstract entretien 14

GB « faussement » bottom-up : pas ou peu d'objectifs explicites, mais objectifs implicites découlant d'une réflexion stratégique. GB importante, mais moins centrale que les dispositifs stratégiques (plan strat, OPS, initiatives avec champions) ou, au contraire, de gestion au quotidien. Son mérite : décliner la stratégie dans l'allocation des ressources et traduire de manière synthétique les objectifs de chaque fonction. A à ce titre un rôle stratégique important bien que non central. A aussi un rôle managérial assez fort comme « juge de paix » entre les fonctions et au titre du calcul des primes.

La GB occupe une place importante en raison de ses rôles de déclinaison de la stratégie et de mise sous tension interactive (intensité des discussions sur les aspects opérationnels). Elle constitue à ce titre le dispositif le plus central de contrôle par le groupe, à côté également des relations interpersonnelles et des procédures. En interne, la GB ne constitue cependant pas le dispositif le plus central de contrôle. En interne, le PMT (OPS avec champions) joue un rôle stratégique en amont et, donc, plus important que la GB, la noblesse de l'activité joue un rôle plus important en matière de motivation, le suivi des ventes et de la demand and supply sont, compte-tenu des caractéristiques du marché, cruciales et, enfin, le comité des opérations est plus important pour le pilotage.

Entretien téléphonique du 9 mai 2007 avec D C., Entreprise X (n°14)

Fonction : directeur financier et aussi directeur des achats de X, qui est une filiale à 100% de Y. S'occupe exclusivement de l'activité « vaccins » de Y.

X a fait en 2006 un CA de 2, 5 milliards et a un effectif de 10 000 salariés. La société est présente partout dans le monde mais avec une présence forte aux USA (= 2/3 de l'activité) et est présente en Europe à travers une société joint venture détenue pour 50% par Y et pour 50% par Z. Cette joint venture est mise en équivalence et n'est donc pas comprise dans le CA de 2,5 milliards et les effectifs que j'indiquais précédemment.

Actionnariat du groupe : les deux actionnaires principaux sont A et B, et le reste est intégralement coté à la bourse de Paris et sous forme d'ADR aux US. A doit avoir à peu près 13% et B 10% du capital mais les 2, au total, doivent avoir environ 30% des droits de vote. Le reste, c'est du flottant complet.

Sentez-vous la pression du marché financier ?

Oui et non. Non par rapport au budget parce que le budget n'est pas quelque chose de connu du marché financier. En fait, *les seules prévisions qu'on donne au marché financier, c'est une prévision de croissance des ventes et une prévision de l'EPS, du bénéfice par action.* Donc, il n'y a pas de très forte pression par rapport au budget ; Par contre, trimestre après trimestre, il est clair qu'il y a une très forte pression du marché financier par rapport à l'année précédente et par rapport à ce que le marché attend. Mais ce n'est pas en lien avec le budget proprement dit.

Les bénéfices par action ne sont pas plus ou moins tirés des prévisions financières budgétaires ?

Si, tout à fait, mais *on leur donne juste une fourchette du bénéfice par action.* On leur dit « on va avoir une croissance du bénéfice net par action qui va être de l'ordre de 6 à 9%, en fonction d'un cours du dollar établi à 1,25 et toute variation d'un cent a un impact de zéro virgule quelque chose sur le résultat ». *Donc, bien évidemment, c'est une prévision qui est déclinée du budget mais qui n'est pas d'un degré de précision tel que ça conduise le marché à, je dirais, mettre la pression sur cet élément.* Evidemment, si on leur dit en février « on va être entre 6 et 9% » et qu'à fin juin on n'est qu'à 2 ou qu'à 4 et qu'on n'a pas les moyens de leur expliquer comment d'ici la fin de l'année on va revenir entre 6 et 9%, cela va bien évidemment avoir des effets négatifs, mais ce que je veux dire, c'est que *les informations qu'on leur donne et qui découlent d'un processus budgétaire ne sont, tout d'abord, pas nombreuses et, en plus, ce sont des données qui sont bien souvent sous forme de fourchette, donc, euh...*

Ca laisse une certaine marge.

Voilà.

Éléments contextuels internes ou externes à X pouvant avoir un impact direct ou indirect sur le budget ?

Il y a plein d'éléments exogènes qui sont liés à l'activité de l'entreprise, mais plus d'ailleurs pour la pharmacie que pour le vaccin ; puisque le vaccin, donc X, ne représente que 9% du CA de Y. Le marché mondial annuel de la pharmacie fait 450 milliards de dollars, alors que le marché du vaccin est de 10 à 12 milliards de dollars. Donc, le vaccin, c'est tout petit. C'est aussi un oligopole : il n'y a que 5 acteurs qui représentent plus de 80% du marché en valeur : (noms des 4 autres) et nous. Et ce sont 5 acteurs qui sont adossés à des groupes pharmaceutiques. Donc, la pression extérieure est bien évidemment moins forte que sur la pharmacie, qui est un marché avec une compétition plus importante et où il y a tout un tas de facteurs comme la croissance et la concurrence des produits génériques, la contestation des brevets et de la propriété intellectuelle principalement aux US mais aussi dans d'autres pays comme l'Inde, le Brésil. Sur les vaccins, il y a très peu de propriété intellectuelle, il n'y en a que sur les précédés de production, plus que sur les produits eux-mêmes. Par exemple, notre 1^{er} produit aujourd'hui est le vaccin contre la grippe, qui représente 1/3 de nos ventes et le vaccin qu'on fait aujourd'hui est le même que celui qu'on faisait il y a 40 ans. En revanche, les barrières à l'entrée sont beaucoup plus importantes dans le vaccin que dans la pharmacie, car c'est une activité beaucoup plus capitalistique : la production biologique est une production plus compliquée que la production chimique et, aujourd'hui, le cycle de production selon les produits est compris entre 9 et 24 mois, on a environ 16 mois de stock contre 5 ou 6 dans la pharmacie. Et si X représente seulement 9% du CA de Y, on représente plus de 20% des investissements du groupe. Donc, vu ce caractère très capitalistique de l'activité, l'aspect « générification » est beaucoup moins important que dans la pharmacie, même si dans des pays comme l'Asie, il y a un certain nombre de producteurs locaux qui se sont développés au cours du temps mais qui ne viennent pas encore concurrencer les marchés occidentaux sur leurs marchés. On est leaders avec 26% de PDM (très légèrement devant Glaxo.) Mais en fait, contrairement à la pharmacie, il n'y a pas de PDM officielle, car pas d'organismes externes qui les calculent.

Processus budgétaire de Y

Dans un 1^{er} temps, on va s'intéresser à ce qui se passe entre le groupe et X avant de zoomer sur le processus budgétaire à l'intérieur de Y.

Il y a un plan à 3 ans, qu'on appelle un LRP (Long Range Plan) qui n'est pas à si long terme parce que 3 ans, ce n'est pas très long, mais, bon, peu importe. Il est fait en mars, avril, mai. Puis le budget est fait en septembre-octobre et le budget n'est pas forcément et, même jamais d'ailleurs, la 1^{ère} année du LRP. Le LRP est fait pour avoir des trends à MT et pour voir l'évolution du groupe, comment positionner les produits, quels investissements mettre derrière les produits, quelle compétition on a sur les différents produits. Même si on construit l'intégralité du compte de résultat, du plan d'investissements, des effectifs et d'un certain nombre d'autres indicateurs financiers, ce n'est que pour voir l'évolution des tendances et l'évolution du portefeuille. Le budget, lui, a un caractère plus financier et est vraiment très détaillé. Chaque année on a des divergences entre la 1^{ère} année du LRP et le budget qui est établi 5 à 6 mois plus tard, ne serait-ce que –et il y a plein d'autres raisons, mais à titre d'exemple, ne serait-ce parce que, dans le LRP, on garde les coûts standards de l'année précédente alors que dans le budget on prend les coûts standards qu'on a recalculés pour l'année suivante. Donc, on a des éléments techniques comme celui-là qui font qu'on a des différences et puis ensuite, il y a des différences d'hypothèses parce qu'il y a des éléments nouveaux qui ont été connus entre le moment où on a fait le LRP et le moment où on fait le budget.

En ce qui concerne la partie moyen terme, est-ce que le groupe a une philosophie de communication systématique de sa stratégie ?

Oui, mais peu importe je dirais. La stratégie nous est communiquée, mais peu importe, car le vaccin est vraiment géré comme une BU autonome et il y a très peu d'interactions entre le vaccin et la pharmacie. On a bien évidemment un contrôle de notre actionnaire qui est relativement important, mais, en même temps, à part un tout petit peu de sous-traitance industrielle (sur du remplissage de

seringues, on peut avoir recours de la sous-traitance avec le groupe), mais sinon, sur la partie R et D, sur la partie commerciale et sur la partie cœur de la production, il n'y a absolument aucune synergie avec la pharmacie. Donc, le groupe nous donne quelques grandes lignes sur ce qu'il souhaite faire du vaccin, mais ça a peu d'impact sur la préparation de notre plan à moyen terme et de notre budget. Alors, il faut remettre tout ça dans le contexte, qui est comment X est rentré dans le groupe Y : c'est YO qui a racheté XO en 2004 -ce n'était pas une fusion, mais bien une acquisition ; l'activité vaccin était du côté de XO, donc n'était pas connu du monde YO ; les principaux dirigeants du groupe sont restés des dirigeants de YO, donc il y a un degré d'intimité du groupe avec le monde du vaccin qui n'est pas très, très développé. En conséquence, Y a adopté pour le vaccin la stratégie de X.

En ce qui concerne le LRP, quand vous l'établissez pour ce qui vous concerne, toujours vis-à-vis du groupe, quel est le processus : vous recevez des objectifs financiers à 3 ans ou est-ce que c'est plus bottom-up ?

C'est bottom-up, on ne reçoit rien du tout. Si, on reçoit juste des hypothèses économiques (sur le dollar, l'inflation, les augmentations de salaire), pour être sûr qu'on prend bien tous la même chose.

Oui, ce sont bien des hypothèses, mais pas des objectifs.

Voilà. Ensuite, mais là encore, c'est un process assez récent pour X, puisque dans le monde XO, le process était différent, donc c'est seulement la 3^{ème} année qu'on fait cet exercice. La 1^{ère} année, on l'a fait très « high level », on ne l'a pas déclinée dans l'intégralité de l'organisation, mais comme c'était la 1^{ère} année de l'acquisition, donc, bon...on n'est pas allés très dans le détail. Mais la 2^{ème} année, on l'a fait très bottom-up, en demandant aux différentes fonctions et business units de préparer leur PMT, de nous le remonter. Ensuite, on l'a consolidé, on l'a challengé, comme pour un process relativement classique dans la préparation d'un budget.

D'accord. Alors, ensuite, lorsque vous présentez ce PMT au groupe, est-ce qu'il est pris pour argent comptant ou est-ce qu'il est challengé ?

Non, on le présente à Pdt de Y et à DG de Y, plus à une vingtaine d'autres personnes au niveau du groupe; ça dure selon les fois entre 4 et 6 heures et on est pas mal challengés sur un certain nombre d'hypothèses, des hypothèses business et des hypothèses de croissance, mais pas forcément avec l'objectif de modifier le PMT et plus avec l'objectif d'intégrer les remarques qui sont faites dans la préparation du budget.

Alors, sur le budget, toujours vis-à-vis du groupe, est-ce qu'à l'automne, lorsque vous attaquez le budget, est-ce que vous recevez des objectifs du groupe ?

Non, on ne reçoit pas d'objectifs pour le budget, mais, entre temps, il s'est passé quand même la revue du LRP où on nous a donné un certain nombre d'indications. Si on est venus en présentant une croissance cumulée en moyenne sur 3 ans de 10 ou 11% par an, euh, le groupe peut nous dire « ça nous paraît un peu faible, vous pouvez certainement pousser un peu la 1^{ère} année », euh, si on a une croissance des effectifs de 7 à 8% le groupe peut, dans le cadre de la revue du LRP, dire « il faudrait modérer la croissance des effectifs, principalement en France », bon... On peut avoir reçu, en dehors de la revue du LRP, d'autres indications, mais qui ne sont pas formalisées sous forme d'objectifs.

C'est implicite

Oui

C'est informel

Oui, c'est informel.

D'accord. Sur quoi portent les objectifs informels dont vous avez vent ?

Ils portent sur la croissance des ventes, sur la rentabilité et sur les effectifs.

Quand vous dites rentabilité, c'est bien profit en fait ?

Oui, oui. Les effectifs sont un sujet sensible. Généralement, dans toutes les méga-fusions dans la pharmacie, et j'en ai vécu quelques unes avant celle-là, où il y a, je dirais, une perte d'effectif annoncée au moment de la fusion qui varie entre 10 et 15% de l'effectif. Là, dans le cas de l'acquisition de XO par YO en 2004, l'effectif est resté stable et a même cru dès la 2^{ème} année. Donc, les effectifs sont un sujet extrêmement sensible.

A quel moment vous présentez votre budget au groupe ?

On le présente 2 fois, dans 2 configurations différentes. On le présente mi-octobre au contrôleur du groupe et, là, c'est une revue plus financière, pour voir les grands équilibres financiers et voir si on a été conservateurs, trop conservateurs, agressifs, trop agressifs. Et ça ne conduit pas à des changements, mais le contrôleur du groupe émet une note de synthèse de sa revue, qu'il donne au directeur général et au président avant la revue plus formelle, qui a lieu mi-novembre. Et donc, mi-novembre, on a une présentation du budget qui est cette fois-ci plus business, ou plutôt à la fois business et financière, au DG et au Pdt du groupe; c'est une présentation qui est faite par les patrons des différentes fonctions (R et D, industriel, opérations commerciales) et des différentes BU (US, Canada et International). Le Pdt et le DG peuvent challenger les hypothèses business et, en conclusion de la revue, on peut avoir des demandes de modification de notre budget, qui font suite à des éléments business, mais également aux éléments financiers que le contrôleur du groupe peut leur avoir indiqués.

Généralement, les objectifs qui sont finalement arrêtés suite à ces 2 présentations, quelle est votre probabilité d'arriver à les atteindre ?

Historiquement, l'activité vaccin est assez conservatrice dans ses préparations budgétaires et a toujours atteint son budget. Depuis le rachat, les choses ont un peu changé, c'est-à-dire que le groupe et, à travers le niveau de détail des différentes revues, cherche à avoir une vision beaucoup plus réaliste du budget. Et donc, on a atteint notre budget en 2005 et 2006, mais avec des marges beaucoup plus faibles que par le passé et en 2007, aujourd'hui, si je devais parier, je ne sais pas si on fera 100% de notre budget. Mais c'est un problème de philosophie de l'actionnaire, hein... Du temps de Rhone-Poulenc et de X0, on savait que le vaccin était conservateur, on le savait, c'était notoire, mais ça permettait de surprendre un peu le marché et de compenser la pharma qui était plus agressive. La philosophie dans le groupe Y est différente, c'est d'avoir une vision beaucoup plus réaliste des 2 business, pharma et vaccin, même si le vaccin est plus petit, et de ne pas conserver, je dirais, de buffer au niveau du groupe.

Est-ce que le management de X, voire à un niveau plus bas, est évalué ou même rémunéré en partie sur la base du respect du budget ?

Degré de respect ou précision, non, mais atteinte du budget, oui, c'est-à-dire que, on a une partie variable qui est basée sur... C'est-à-dire, à 100% de notre budget, on a 100% de notre variable, au-dessus de 100%, on a plus avec un effet multiplicateur et en-dessous, on a moins avec un effet multiplicateur. Donc, ce n'est pas vraiment le degré de précision mais, effectivement, on a une partie qui est basée sur la performance par rapport au budget.

Et c'est le seul critère de calcul de la rémunération variable ou il y en a d'autres ?

Non, il y en a d'autres. Les critères quantitatifs représentent 60% et les critères qualitatifs, 40%.

Et les critères quantitatifs, c'est uniquement la performance par rapport au budget ?

Pas uniquement, ça dépend du niveau hiérarchique parce que, par exemple, le président du vaccin, qui est membre du comité de direction de Y, a une partie importante de sa partie quantitative sur le résultat du groupe Y ; nous, en tant que membres du comité exécutif des vaccins, dans notre partie quantitative, on a à la fois une partie Y, et à la fois une partie X. Et puis, ensuite, les gens en dessous de nous, des gens en comité de direction de fonctions ou de business units, ils sont intégralement sur la partie vaccin.

Et donc, quand vous dites par rapport au résultat, ce n'est pas l'évolution du résultat par rapport à l'année précédente, mais le résultat par rapport au budget ?

Oui, tout à fait.

Est-ce qu'en termes d'outils budgétaires, vous avez une forte standardisation par le groupe ou pas ?

Oui, c'est-à-dire, dans le cadre de remontées d'information vers le groupe, oui, Mais en interne, sur la préparation proprement dite et donc, sur tout le cascading qu'on fait dans les fonctions et les BU pour reformer le budget, on fait ce qu'on veut. Mais en termes de reporting, on a quelque chose d'assez strict, mais qui est principalement financier, sur les éléments purement business, de présentation des

produits, de l'évolution des produits, des PDM, on a peu de choses standardisées et pour une raison assez simple, encore une fois : la partie pharma est très standardisée, la partie vaccin est un peu à part. Et donc, en interne, vous faites ce que vous voulez.

Tout à fait.

Les budgets que vous remontez au groupe, comportent bien sûr tout l'aspect prévisions monétaires, mais est-ce que vous faites aussi une description non seulement des hypothèses, mais aussi des plans d'action associés ?

Oui.

D'accord, et cela, c'est bien formalisé dans la remontée au groupe ?

Tout à fait. Dans la présentation formelle qui a lieu en juillet pour le LRP et pour à la mi-novembre pour le budget, si l'on prend comme base 4 heures de présentation, en général, c'est un peu plus, mais prenons 4 heures comme base, je dirais que la partie business fait 3 heures et la partie financière fait une heure.

Ensuite, en cours d'année, dans le reporting que vous faites au groupe, est-ce que le niveau d'attention du groupe par rapport à ce reporting est très fort ?

Oui, il est très, très fort ! Oh oui ! Le groupe va dans un degré de détail que je considère comme trop important. Mais, une fois encore, il y a des raisons historiques : X0 faisait en gros 8 milliards d'euros de CA, Y0 en faisait 16, le petit a mangé le gros. Y a en gros triplé de taille suite à l'acquisition mais, malgré tout, est resté sur des modes de gestion associés à sa taille antérieure et donc, il y a un certain nombre de décalages aujourd'hui -qui vont certainement s'atténuer au fil du temps mais qui sont encore existants au bout de 3 ans.

Et donc, quand vous dites que le degré d'attention est très, très fort, est-ce que cela veut dire que, systématiquement tous les mois, vous allez avoir des questions, même, sur un point de détail, c'est-à-dire, même si vous êtes dans les clous au global, vous pouvez vous attendre à devoir donner des explications sur le reporting que vous venez d'envoyer ? ?

Tout-à-fait.

D'accord. Alors, en interne, maintenant. Je vais vous demander au préalable de me décrire rapidement l'organigramme de X, quels sont les grands N-1 ?

Il y a deux organes de direction importants : le comité exécutif et le comité des opérations.

Le comité exécutif comprend le PDG, le responsable des opérations commerciales, le responsable de la R et D, le responsable industriel et ensuite, toutes les fonctions support : finance, communication, juridique, RH, business développement, public policies (relations avec par exemple l'OMS, l'Unicef) ; il m'en manque un. Enfin, on est 11 personnes en tout. Le Comité exécutif regarde plus la stratégie, qui valide les investissements, qui s'assure de la cohérence des politiques salariales, qui revoit les résultats du vaccin ; il se réunit une fois par mois.

Le Comité des opérations se réunit une fois par semaine ; il comprend 5 personnes : le PDG, le commercial, l'industriel, la R et D et le financier. Là, c'est très opérationnel et c'est l'organe qui dirige vraiment la société, qui décide au quotidien.

Au niveau industriel, vous avez combien de sites de production ?

On a au total 7 sites de production, dont 4 principaux : 2 en France, 1 aux US, et 1 au Canada (ces 4 sites représentent en gros 95% de la production totale) ; les 3 autres sites de production sont à l'international : Argentine, Chine, Thaïlande, les 2 derniers étant uniquement pour les marchés locaux.

Quand vous faites votre budget en interne, est-ce que vous faites d'entrée de jeu un cadrage, je ne parle pas que d'hypothèses, mais aussi d'objectifs ?

Oui, alors, contrairement à ce que fait le groupe vis-à-vis de nous, on donne effectivement... alors, je ne sais pas comment on les appelle parce qu'il y a des mots qui fâchent dans cette maison !, mais bon, soit des targets, soit des guidelines, soit des objectifs. En fait, on les appelle plutôt guidelines parce que, comme ça, ça fâche moins mais ça ne change pas grand-chose au bout du compte. On donne à

chaque fonction des guidelines quant au niveau de dépenses, de croissance du CA, dans la croissance du CA, une répartition entre la partie liée au prix et la partie liée au volume, niveau d'effectifs, niveau d'investissements et c'est à peu près tout...

Et il n'y a pas d'objectifs de profit pour ce qui serait centre de profit, éventuellement ?

Si, pour les opérations commerciales, effectivement on leur donne un niveau de marge brute et un niveau de résultat opérationnel, mais uniquement pour eux.

Oui, parce que, pour le reste, c'est plus des centres de coûts, en fait.

Oui, tout à fait.

Et ces objectifs, dans un 1^{er} temps, ils sont autoritaires ou, avant même que les entités aient travaillé plus en détail dessus, ils sont négociés ?

Non, non, ce qu'il faut voir, c'est que, en interne à X, on fait un plan stratégique qui débouche sur un OPS (One Page Strategy). Et donc, ce plan stratégique, on le prépare en gros en même temps que le LRP, mais c'est un exercice indépendant. On y regarde vraiment quels sont nos objectifs stratégiques en termes de produits existants, de produits en développement, de produits en recherche, quel management du cycle de vie des produits on peut avoir, quelles sont nos capacités industrielles : on a une particularité du marché: la demande, aujourd'hui, est en gros supérieure à l'offre => on a beaucoup de notre réflexion qui est basée sur la capacité industrielle, sachant en plus que, comme je l'ai dit tout à l'heure, le cycle de production est de 9 à 24 mois ; donc la place de l'industriel est très, très lourde. Donc, on a un plan stratégique où on regarde nos objectifs à long terme sur chacune des grandes fonctions (commercial, industriel, R et D), sur comment les fonctions support peuvent supporter la croissance des différentes fonctions opérationnelles et on en dérive une OPS qui donne les objectifs à long terme de la société. De cette OPS, on dérive des objectifs pour l'année suivante et dans ce processus là, on a une vue qui est très largement opérationnelle, business, et, au moment où on décline les objectifs pour l'année suivante, on en découle des objectifs financiers, qui sont donnés fin juin, début juillet, au moment où on va passer de la partie stratégique à la partie budgétaire. Et c'est cela qu'on donne aux différentes fonctions qui sont, d'abord, pas négociables, et puis qui, ensuite, sont je dirais assez forts pour la préparation du budget. Alors, je ne dirais pas que toutes les guidelines sont respectées : au bout du compte, quand je vois le résultat du budget fin septembre, début octobre, mais c'est d'abord quelque chose de pas négociable et c'est ensuite quelque chose d'assez contraignant.

Quand vous dites contraignant, c'est en termes de niveau de difficulté ?

C'est à la fois en termes de niveau de difficulté mais également ... Je dirais, si aujourd'hui je dis au patron de la R et D : « voilà, sur la base du portefeuille sur lequel on s'est mis d'accord dans le cadre de la revue stratégique, des différentes phases des produits, du nombre de produits qui vont passer en phase 3 et donc, des études cliniques importantes qui devront être faites, les dépenses de R et D doivent croître de 11 à 12% en 2008 », s'il revient avec 15 en septembre, il est certain qu'il faudra qu'il revienne à 12.

Suite à ce cadrage, dans les budgets que les différentes entités vous remontent, ils vous remontent une description formelle de leurs plans d'actions, projets, etc. ?

Oui, tout à fait que ce soit sur les opérations commerciales si on a un lancement de nouveau produit, ou que ce soit des indications en termes d'âge (on a des vaccins qui sont autorisés pour les enfants de moins de 5 ans, d'autres autorisés pour les nourrissons, etc.). On a donc des projets qui nous sont rapportés avec les ressources qui sont derrière, projet par projet, et on essaie de limiter le nombre de ressources non allouées à des projets spécifiques, que ce soit sur les opérations commerciales ou sur l'industriel ou sur la R et D.

Donc, les chiffres doivent vraiment être argumentés par les actions projets.

Tout à fait.

Et donc, en interne, la présentation et l'examen des propositions budgétaires se font à quel moment ?

Les présentations se font sur une semaine complète à mi-sept où chaque fonction et chaque BU vient présenter son budget.

Il y a combien d'entités concernées, quand vous dites chaque fonction et chaque BU ?

Au niveau commercial, il y en a 5, 1 en industriel, 1 en R et D, 1 en investissement, 1 pour les effectifs + 1 pour chaque fonction support, donc cela fait **une quinzaine de présentations**. On passe une journée complète sur le commercial, une demi-journée sur l'industriel, une demi-journée sur la R et D, et puis 3 jours pour le reste.

Et ces présentations sont faites devant qui ?

Elles sont faites **devant le PDG, le directeur financier et devant le contrôleur**. Et là aussi, c'est une **présentation majoritairement opérationnelle et pas principalement financière**. Bon, tout finit dans le compte du résultat au bout du compte, mais, **quand on passe une journée complète sur les opérations commerciales, on passe en gros 7 heures sur les éléments business opérationnels et une heure sur les éléments financiers**.

Oui, clairement, vous voulez que les chiffres du budget découlent de la réflexion en amont sur ce qu'on va faire.

Ah, oui.

Est-ce que, pour le PDG, ces présentations constituent pour lui une occasion de se faire une idée des perceptions que les opérationnels ont de l'avenir ? Ou c'est peut-être plus au niveau de l'OPS ?

Oui, c'est plus au niveau de l'OPS où, là, on a une revue à plus long terme, avec un positionnement par rapport à la concurrence, avec l'évolution du marché, avec l'évolution de la réglementation sur les prix, avec l'évolution des recommandations des différents pays en termes de calendrier vaccinal, ... C'est plus à ce moment-là où on réfléchit sur les opportunités et les risques à LT.

Et, là, c'est bien une mise en commun où votre PDG peut récupérer la vision des différentes personnes qui participent à l'OPS ?

Tout à fait.

Participent à l'OPS les membres du comité exécutif ?

Oui, l'intégralité du comité exécutif.

En cours d'année, vous faites des re-prévisions ?

En cours d'année, **on s'inscrit dans le cadre des re-prévisions du groupe, qu'on appelle les « trends »; il y en a 4** : le T1, fin février, le T2 en mai, le T3 en septembre en même temps que le budget, et enfin, le T4 est plus un exercice d'atterrissage qui est fait début décembre.

Justement, vous avez fait une distinction quant à l'objectif des différents trends...

L'objectif du T1 c'est de s'assurer que le budget qu'on a validé en octobre novembre est toujours d'actualité et qu'il n'y a pas d'évènement significatif qui s'est passé depuis et qui conduirait à le réviser. Le T1 reste assez général, plus sur les grandes masses ; par exemple, sur la BU qui chez nous est l'international, on ne demande pas à chaque pays pris isolément de nous remonter un P&L comme ils l'ont fait dans le cadre du budget.

Le T2, c'est vraiment un exercice très détaillé de re-prévision de l'intégralité du compte de résultat, qui est fait bottom-up par toutes les entités. Le T3, c'est la même chose que le T2 et sert d'année de référence pour le budget, pour calculer toutes les croissances budgétaires (sans split entre les trimestres) Le T4, c'est encore plus léger que le T1, c'est vraiment juste un exercice d'atterrissage à fin d'année.

Pour le T2 et le T3, puisque vous dites que c'est vraiment très détaillé, la re-prévision que vous faites jusqu'à la fin d'année, est-ce qu'elle est encore volontariste sur les mois à venir ou est-ce que vous ne faites qu'entériner les dérives ou écarts déjà constatés sur les mois écoulés ?

Non, c'est très volontariste car l'analyse se fait surtout sur l'analyse du reste à faire. Donc, les bons vieux calculs du genre : à fin avril, vous avez fait un tiers, vous rajoutez 2/3 et vous voyez ce que ça donne, et bien, ce n'est pas que ça et heureusement. C'est donc une analyse de l'année, mais aussi une analyse du reste à faire et c'est assez volontariste. Et en plus, pour le T2, on refait aussi le split sur les trimestres, ou trimestres, Q2, Q3, Q4, pour voir où on se situe sur chacun des 3 trimestres. En revanche, on ne fait pas ce split pour le T3. Parce qu'il y a aussi un élément dont on n'a pas encore vraiment parlé et qui est très important, c'est tout ce qui est mensualisation du budget : dans le cadre du budget qui se fait en octobre novembre on revoit l'année entière, mais on revoit également la mensualisation du budget en termes de ventes et de compte de résultat, parce que si, même si j'ai dit

au début que les éléments qui sont donnés au marché financier sont très légers, en interne, le budget est un élément de référence fort au mois le mois pour voir comment on avance et l'analyse des écarts par rapport au budget est très détaillée. Donc, la mensualisation du budget est également un exercice important. Le budget, ce n'est pas seulement 2007 ou 2008 sur chaque mois, mais c'est également chaque mois de 2007 ou de 2008.

Cela m'amène très naturellement au suivi des écarts, mais, avant, juste une petite chose : vous ne faites pas, d'ailleurs peut-être en « off », ce qu'on appelle des rolling forecats, des budgets glissants qui permettent toujours d'avoir une visibilité d'un an ?

Non, non.

Vous avez une forte saisonnalité ?

Oui, parce que notre principal produit, c'est le vaccin contre la grippe. Il y a 2 hémisphères ; l'hémisphère sud, ce n'est pas très important pour nous, le plus important, c'est l'hémisphère nord. Cette année, notre forecast pour l'ensemble de l'année est à 2,9 milliards de CA et on prévoit de faire 70% de notre CA sur les 6 derniers mois.

Question au passage : compte-tenu de cette saisonnalité, quand vous faites votre budget, vous avez encore une grosse incertitude quant à ce que vous allez réussir à faire sur l'année en cours, non ? Vous n'avez jamais envisagé de décaler votre exercice fiscal par rapport à l'année civile ?

Non, pour une raison simple, c'est qu'on ne représente que 9% des ventes du groupe.

OK. Donc, le suivi des écarts, vous m'avez dit qu'il était très important. Pour le faire, j'imagine que vous avez des contrôleurs de gestion par entité opérationnelle...

Effectivement, on a des contrôleurs de gestion pour chacune des fonctions (opérations commerciales, opérations industrielles, R et D, fonctions support) et, au sein des opérations commerciales, pour chacune des business units. Donc on a une analyse en interne, avec des analyses d'écarts, mais on a aussi au niveau du groupe un contrôleur spécifique pour le vaccin ; donc, au niveau du groupe, il y a une personne qui attend chaque mois avec impatience qu'on lui envoie nos chiffres pour nous poser des rafales de questions. Donc, l'analyse se fait à 2 niveaux. L'analyse se fait en interne plus sous un angle business pour comprendre les drivers et les trends et, au niveau du groupe, elle se fait plus sous un angle financier, pour savoir, à travers les raisons des écarts, comment ça peut impacter les mois futurs, et plus sous un angle déviation financière que compréhension du business.

Un petit flash-back : vos trends, vos re-prévisions ne se substituent pas normalement, sauf si le T1 montrait qu'il y avait vraiment nécessité, au budget ?

Non. Le budget reste la référence.

Et si le T1 montrait une très grosse déviation en raison d'un événement totalement imprévu, il y aurait quand même révision budgétaire ?

Eventuellement, mais, sur les 3 dernières années, je n'ai pas connu.

Donc, pour l'analyse des écarts en interne, comme elle porte beaucoup plus sur la compréhension de ce qui se passe, j'imagine qu'elle peut générer la décision d'actions correctives ?

Oui, tout à fait.

D'accord. Mais, est-ce qu'en même temps, l'analyse des écarts, à travers la compréhension de ce qui se passe sur le terrain, constitue aussi une aide pour faire les re-prévisions ?

Pas prioritairement. L'analyse des écarts est assez déconnectée des re-prévisions, même si on s'en sert pour les faire, car l'analyse du passé n'est pas l'élément majeur dans les re-prévisions. Aujourd'hui, à titre d'exemple concret, on a une BU internationale qui fait en gros 800 millions de ventes et qui est en retard à fin avril de 35 millions par rapport à son budget et qui, dans le T2 qu'ils sont en train de préparer, prévoit malgré tout de dépasser son budget à fin d'année de 30 millions d'euros. Donc, l'analyse des écarts du passé est utile, parce qu'il y a un certain nombre d'explications sur le timing

qui expliquent pourquoi ils sont en retard de 35 millions, mais ce n'est pas suffisant pour comprendre pourquoi ils vont malgré tout ils vont dépasser leur budget en fin d'année.

D'accord. En interne, quels sont les outils informatiques que vous utilisez ?

Pour la partie budgétaire, en interne, pour tout ce qui est propre à X, on utilise BW de SAP et pour toute la partie avec le groupe, c'est HFM d'Hyperion

On attaque la partie 2 de l'entretien, sur l'appréciation globale de la GB. Je vais vous demander de noter votre GB sur une échelle de 1 à 5, avec 1 pour pas du tout satisfaisant, 5 pour tout à fait satisfaisant, ce qui fait que, du coup, comme il n'y a pas de zéro, la moyenne est à 3 et non pas à 2,5.

Et c'est ma perception à moi ou celle des opérationnels qui font le budget ?

D'abord, votre perception à vous et, ensuite, je vous poserai la question sur l'idée que vous vous faites de la perception des opérationnels ; mais, déjà, votre perception à vous, en tant que financier.

Euh... Sur l'intégralité du cycle budgétaire ou uniquement sur la partie budget pour l'année suivante ?

Bon... Si vous me posez la question, c'est que vous éprouvez le besoin de faire un distinguo, donc, on va le faire.

Donc, sur la partie planification, on a au niveau de X quelque chose qui est bien intégré entre la partie stratégique et ensuite la partie budgétaire, donc, sur la partie cycle de planification dans son ensemble, je dirais plutôt 4. Euh, sur la partie budgétaire proprement dite, on est assez moyen, donc, je dirais 3. Alors, sur les opérationnels, sur la partie planification dans son ensemble, à l'exception du fait qu'ils trouvent que c'est trop long, je pense que, sur le process lui-même, la manière dont on le fait, sur le niveau d'intégration et de participation des opérationnels, je pense aussi que c'est 4. Sur la partie budgétaire, je pense qu'ils voient cela plutôt dans les 2, donc, inférieur à la moyenne. Pourquoi ? Parce que c'est trop contraignant, parce que ça tourne trop à un exercice financier et parce qu'au bout du compte, plus ils en donnent, plus on leur en demande. Mais, cela, c'est assez classique.

Alors, parfois, j'entends l'inverse : que plus on leur en donne, plus ils en demandent...

Oui, mais alors ça, c'est sur les centres de coûts !

Non, mais je voulais dire en termes d'information : plus on leur en donne en termes d'information sur les analyses d'écart etc., et plus ils ont parfois tendance à dire « ah oui, mais je ne suis pas d'accord sur telle ou telle chose, donc, tes analyses ne sont pas assez fines », enfin....l'aspect vouloir plus de précision, notamment sur tout ce qui concerne le suivi des écarts...

Non, ce n'est pas notre cas.

Donc, maintenant, j'ai listé 10 rôles potentiels de la GB. Alors, on va maintenant plus se centrer sur le processus budgétaire à un an, à proprement parler, et pas sur ce qui précède comme prévision et analyse à MT. Donc, je vais vous demander, pareil, de noter de 1 à 5 chacun de ces 10 rôles, avec 1 pour « la GB ne joue pas du tout ce rôle chez nous » et 5 pour « elle joue tout à fait ce rôle ». Bien sûr, ces différents rôles peuvent être exercés de manière très inégale. (NB : mon interlocuteur a la grille d'entretien sous les yeux).

Alors, le 1^{er} rôle, c'est un rôle de déclinaison formelle de la stratégie en plans d'action ou projets. Qu'on se comprenne bien, c'est quand le budget est vraiment l'occasion de réfléchir sur des plans d'action et des projets, concrets, de mettre des jalons par rapport à la stratégie.

Pour nous, c'est clair, ça a été fait en amont et le budget est la continuité de ça, donc je dirais 5.

D'accord. Le 2^{ème} rôle, c'est quand, comme à l'occasion du budget, il y a un certain nombre d'échanges entre les différents niveaux hiérarchiques ou même entre entités de niveau équivalent, le budget...

Là, je dirais 1 car, nous, on le fait à l'envers : le budget, ce n'est pas l'occasion de discuter de la stratégie, ça a été fait en amont.

OK. Sur le rôle 3 de gestion financière interne...

Oui, 5.

Le rôle 4 : communication financière externe, vis-à-vis des actionnaires, banquiers, partenaires sociaux –je pense aux syndicats etc., ...

Oui... J'hésite entre 3 et 4, parce que c'est un petit peu mieux que moyen. Donc, je dirais 3,5. En termes de communication financière, encore une fois, c'est utilisé par le groupe pour calculer les indicateurs qu'ils veulent donner au marché financier, même s'ils ne sont pas nombreux. Mais le budget a, je dirais, aussi d'autres impacts sur des choses qui peuvent paraître plus terre à terre mais qui ne le sont pas : par exemple, la participation et l'intéressement, et, euh, les présentations de tendances ou d'éléments budgétaires au comité central d'entreprise sont toujours des épreuves assez épiques !

D'accord. Le 5^{ème} rôle, c'est clairement sur ce qui se passe en cours d'année, c'est-à-dire, dans le cadre du suivi des écarts ou des trends : dans quelle mesure ces éléments budgétaires permettent-ils de s'ajuster en cours d'année, de déclencher des actions correctives, de se coordonner, etc. ?

Je dirais 4. Avant c'était certainement moins, mais, maintenant, sous l'emprise de Y, c'est certainement devenu un élément de référence, oui.

Les 3 rôles suivants correspondent à des rôles de motivation des troupes. Le rôle 6, c'est ce que j'ai appelé un rôle de motivation coercitive, c'est-à-dire, un peu un rôle de carotte et bâton, quand le budget est un critère d'appréciation des performances.

Oui, c'est une carotte, je ne suis pas sûr qu'il y ait vraiment un bâton. Donc, je suis un peu gêné. Donc, je dirais 4, mais plus sous la forme de carotte que de bâton.

Pour le 7, rôle de motivation intrinsèque par la délégation ?

Non, pas chez nous, car les niveaux de délégation qui nous ont été accordés par le groupe en termes financiers sont très faibles. Donc, je dirais 1.

Et motivation intrinsèque par la valorisation ?

Bon, allez, je dirais 3. Mais, globalement, au niveau de l'entreprise, les gens regardent la performance par rapport au budget avec l'idée que ça impacte leur rémunération variable.

Est-ce que je peux juste revenir sur le rôle 7, parce que je ne suis pas sûre d'avoir bien compris. Quand vous disiez que le niveau de délégation était très bas, vous voulez dire que ce n'est absolument pas parce que l'on reste dans les clous par rapport à son budget qu'on n'aura pas de comptes à rendre ?

Tout à fait et pire que ça, même : aujourd'hui, on définit un budget ; dans le budget des opérations commerciales, par exemple, on a pour un vaccin aux US qui fait 700 millions de CA ; on décide, dans le cadre du budget, qu'on va faire une campagne nationale sud, mais dans tous les états du nord ou du nord-est. On a un certain nombre d'actions qui sont prévues au budget et qui conduisent à un budget de dépenses promotionnelles de 80 millions d'euros. Le budget est approuvé : point. Maintenant, je veux lancer ma campagne promotionnelle au mois d'avril et j'avais prévu dans mon budget pour avril que ça avait un coût de 10 millions d'euros et bien, je dois refaire approuver la dépense, même si le budget avait déjà été approuvé. Le budget n'est pas une autorisation d'engagement de dépenses. Le jour où je veux engager la dépense, je dois faire ré-approuver la dépense et ré-expliquer pourquoi je veux engager la dépense et c'est là où le niveau de délégation est très, très faible.

Donc, oui, le budget ne correspond pas à la notion de contrat à l'intérieur duquel on est maître à bord.

Non, non.

D'accord. Alors maintenant, le rôle 9 : c'est quand le budget peut rassurer en interne parce que, quelque part, il constitue un repère, plus ou moins parfait et fiable, d'ailleurs, mais bon....

Oui, tout à fait. Je dirais euh... presque 5, on va dire 4,5.

Enfin le 10^{ème} rôle, de sécurisation externe, c'est quand on fait plus le budget parce qu'il faut en faire un vis-à-vis de l'extérieur et que ça légitime la gestion en interne.

Non, parce que, à part Y et les quelques éléments qu'on présente au comité d'entreprise, on n'a rien à justifier à qui que ce soit : on n'a pas de banquier, on n'a pas d'emprunt. Donc, non, c'est 1.

Je vais maintenant vous demander de noter la GB mais dans votre relation avec le groupe. C'est sur un peu moins de rôles, en fait. Alors, en premier, c'est la déclinaison de la stratégie, par le groupe vis-à-vis de vous.

Euh, c'est ce que je disais tout à l'heure, quand on fait le budget, il y a déjà eu la revue du LRP, donc c'est assez fort, même si on n'a pas d'objectifs hyper précis pour le budget. je dirais, allez, 3.

Et dans l'autre sens, pour l'émergence de la stratégie ?

Un peu, quand même, parce que c'est l'occasion pour eux de mieux connaître les problématiques du vaccin. C'est 2.

Bon, pour la délégation, on a déjà vu, c'est quasiment nul...

Oui.

Et, en termes de communication externe de la part du groupe, est-ce que vous pensez que le groupe par rapport à ce que vous me disiez tout à l'heure.... ?

Oui, le budget sert, mais, comme on l'a vu, on communique de manière peu précise au marché. Allez, mettez 2,5

Alors, vous avez mis dans votre appréciation globale, tout à l'heure, une note de 3 et vous pensez que, même les opérationnels la noteraient plus autour de 2. Donc, qu'est ce qui serait améliorable, dans l'absolu ?

Oui, mais quand j'ai noté ça, j'ai noté le process, hein. Parce que, par contre, les opérationnels sont, comme je viens de le dire, d'être contents d'avoir un budget, très contents d'avoir un repère, très contents de savoir où ils vont et donc, dès qu'on est sorti de la période septembre octobre novembre, qui est la période de préparation du budget, de revue budgétaire, de challenge du budget, d'approbation du budget, dès le mois de décembre, les opérationnels sont très contents d'avoir un budget. C'est là un petit peu l'ambiguïté qui peut expliquer que je vous ai dit « 2 » pour les opérationnels et que je vous ai donné des notes relativement favorables pour la question 3 dans son ensemble : c'est le fait que, quand ils y passent, ils ne sont pas contents du tout, mais que, quand ils sont sortis, ils sont contents de l'avoir fini et de l'avoir tout court. Donc la principale critique qui est faite, c'est sur le process, sur le fait qu'on regarde les choses trop isolément fonction par fonction, qu'il n'y a pas suffisamment de revue transversale ou cross-fonctions pour s'assurer que l'allocation transversale des ressources est optimale : vaut-il mieux faire une étude clinique sur la grippe pour les enfants de 6 mois à 6 ans aux US ou vaut-il mieux faire une campagne de publicité qui sera financée par les opérations commerciales ? Donc, ils considèrent qu'il y a une bonne revue de l'allocation des ressources, mais pas suffisamment transversale.

D'accord. Donc, c'est, d'une part, la lourdeur, d'autre part, le manque de transversalité. Et alors, quels sont les obstacles à l'amélioration sur ces 2 points-là ?

Bon, la lourdeur, je pense que le principal obstacle –même si c'est toujours facile de dire que ça vient d'au dessus, c'est que le niveau de détail qui nous est demandé par le groupe est quand même très élevé. Là, je dirais, on a la pression de l'actionnaire, pour le niveau de détail. Sur l'aspect transversalité, on a une revue des ressources qui est faite dans le cadre du le plan stratégique ; le plan stratégique se termine aussi par un exercice de priorisation où on fait la revue du portefeuille, des projets de nouveaux vaccins, des projets de life cycle management et des projets d'amélioration des procédés industriels ; donc, on a 3 jours de revue des priorités et ensuite, on a un classement des priorités qui est fait par le comité des opérations dont je vous ai parlé tout à l'heure ; on en dérive une liste des priorités qui est communiquée assez largement dans l'entreprise. Donc, la transversalité, elle se fait plus dans la partie plus amont et c'est vrai qu'ensuite, lorsque les ressources ont été allouées sous forme de guidelines, on ne la remet tellement en question dans le cadre du processus budgétaire et on n'a pas vraiment de vases communicants. Maintenant, bon, c'est une critique qui est faite par les

opérationnels au moment où ils font le budget mais, tout le reste de l'année, ce n'est plus fondamentalement une critique. C'est donc plus une réaction je dirais un peu épidermique au moment du budget et on ne s'est pas remis aujourd'hui dans le cadre u plan stratégique pour savoir si l'allocation des ressources qui a été faite à ce moment-là devait être remise en cause pour l'année qui suit dans le cadre du processus budgétaire. **Donc, l'obstacle, c'est principalement un manque de réflexion sur la logique à décliner dans la partie budgétaire ou à modifier dans le cadre budgétaire des allocations de ressources qui ont été faites en amont, dans le cadre de la revue à moyen et long terme.**

Ce que vous venez de dire m'amène tout naturellement à la partie 3. Dans la partie 3, avant de voir les autres dispositifs et notamment avant de voir les dispositifs transversaux de gestion de projets ou autres, est-ce que vous trouvez que la GB est un outil central de gestion de votre entreprise et, si oui, pourquoi ? Je parle bien de gestion budgétaire, donc tout ce qui reste dans l'horizon annuel, je ne parle pas de l'OPS.

Oui, la GB est centrale et pour une raison simple, c'est qu'on est quand même dans un secteur d'activité très profitable, et en forte croissance. Donc, l'entreprise est très largement drivée par les ventes et donc, si on fait les ventes, on est quasiment certains de faire les objectifs de rentabilité. A partir du moment où on est une société qui est drivée par le P&L et, encore plus par les ventes que le P&L, on a effectivement l'œil sur l'évolution des ventes par rapport au budget et sur la croissance des ventes par rapport à l'année antérieure. Ca devient quelque chose de central, même si les gens ne vont pas vous dire que le processus budgétaire est quelque chose de central : dans la manière dont ils se comportent au quotidien pendant 12 mois de l'année et dans la manière dont ils regardent l'évolution de la performance, c'est forcément quelque chose de central.

Est-ce que vous avez un dispositif séparé, peut-être au niveau de la direction commerciale, de suivi des statistiques commerciales ?

Oui, on a un reporting mensuel des ventes par entité, par produit, dans un niveau de détail très, très important.

Et j'imagine que ce serait bien que ces 2 dispositifs, le suivi budgétaire, d'une part, et le suivi des stats commerciales d'autre part, matchent à peu près, non ? Ou bien est-ce que ce sont 2 jeux déconnectés l'un de l'autre ?

C'est un peu déconnecté. Euh... . Malgré tout, on a des niveaux d'agrégat sur lesquels ils sont en phase. Au niveau de détail des produits, c'est déconnecté. Mais on a aujourd'hui un niveau d'agrégat qui est assez simple: on a aujourd'hui 4 BU ; US, Canada, International et Europe et on a 7 franchises de produits. Donc, ça fait une combinaison, un tableau matriciel relativement simple avec 4 colonnes et 7 lignes de produits. Donc, à ce niveau-là, c'est assez connecté, ça matche bien. Après, à un niveau plus détaillé, ça perd de sa connexion.

OK. Donc, globalement, et, dans un 1^{er} temps, au niveau du groupe : en dehors de la gestion budgétaire, quels autres mécanismes, formels ou informels sur lesquels éventuellement le groupe s'appuie-t-il pour donner vous donner une direction et vous évaluer derrière ?

Dans le cadre du budget, il y a quand même beaucoup d'indicateurs qui sont remontés : ce n'est pas seulement un P&L, c'est aussi des investissements industriels, des effectifs, un niveau de stock, des indicateurs de comptes clients et de niveau de comptes clients ; donc, **tous ces éléments-là contribuent à l'évaluation globale de la performance que le groupe peut avoir.** Si on a une dérive sur les stocks ou sur les investissements et que ça pénalise le cash-flow, c'est un élément de réflexion du groupe et éventuellement des objectifs de réduction ou d'optimisation. Tout cela, je l'inclus dans le cadre budgétaire parce que c'est des informations collectées, rapportées au moment du budget et qui sont ensuite utilisées tout au long de l'année pour gérer la performance.

Vous ne voyez pas d'autres mécanismes de gestion par le groupe de X ? C'est vraiment le mécanisme central ?

Bah, après, si, il y a tout un tas de choses, mais qui sont informelles, qui sont des discussions, des relations au quotidien sur un projet particulier. On a un projet d'investissement de construction d'usine au US, il y a en a pour 200 millions de dollars ; effectivement, occasionnellement, on nous

demande des informations sur l'évolution du projet, où on en est en termes de budget et de timing par rapport au projet d'investissement. Donc, voilà, sur des projets particuliers, il peut y avoir une gestion plus informelle de la performance ;

D'accord, alors je vais vous demander d'aller voir en page 7 de ma grille d'entretien : tout en haut, j'ai fait une liste, indicative et évidemment pas exhaustive, de choses qui pouvaient être utilisées par un groupe pour gérer ses entités. A tout hasard, en voyant cette liste, est ce que cela vous ferait penser à d'autres choses que vous n'auriez pas encore mentionnées ?

Balanced scorecard, chez Y, c'est un gros mot.

Six Sigma, c'est encore plus un gros mot.

Gestion de projets, oui, mais ce ne sont pas des projets émanant du groupe, ce sont des projets de l'activité sur lesquels le groupe regarde comment les choses évoluent.

Système RH d'évaluation des performances : oui, parce qu'on a une partie de notre rémunération variable qui est basée sur des indicateurs budgétaires.

Transmission de valeurs fortes du groupe : non.

Relations interpersonnelles, là on est... même si on est une grande multinationale, on est quand même beaucoup dans le franco-français et il y a effectivement beaucoup de relations interpersonnelles qui jouent entre la société et le groupe, mais, pratiquement, plus du fait de Y que du fait de X

Contrôle de la culture par le type de profil des dirigeants : non.

Réunions régulières avec la hiérarchie du groupe : on rencontre Pdt de Y et DG de Y 4 fois par an ; bon, je ne sais pas si on appelle ça régulier ou pas.

Procédures groupe nombreuses et précises: oui ; euh, je vous ai parlé tout à l'heure de l'aspect engagement de dépenses, mais, effectivement, ont été déclinées un nombre limité de procédures de Y : une dizaine ou une douzaine, mais avec une déclinaison très, très forte et un contrôle très fort sur le respect de ces procédures.

Audit interne : oui.

Imposition de systèmes d'outils : non

OK. Bon alors maintenant, en interne à X, je vais vous poser le même genre de questions : quels sont les dispositifs autres que la GB que votre DG utilise pour donner une direction, une perspective, à ses troupes,

Bien sûr la One Page Strategy (OPS), puisqu'elle est déclinée en objectifs opérationnels pour l'année suivante. Ces objectifs sont financiers ou non financiers ; par exemple, pour la R et D, il peut y avoir le dépôt d'enregistrement pour un produit, le nombre de produits qui vont passer de phase 1 en phase 2, donc, il y a des objectifs non financiers, liés à ce qu'on appelle des initiatives, qui ont chacune un champion. Et, là, c'est vraiment un outil de gestion en plus du budget, puisque, tous les trimestres, chaque champion d'une initiative de cette OPS doit faire un rapport sur l'avancement de son initiative et ces initiatives font partie de la partie qualitative de la rémunération variable, qui représente 40% de la rémunération variable. Les objectifs qualitatifs sont presque tous, à 90%, dérivés de l'OPS et des objectifs opérationnels. Donc, chaque année en décembre, le comité exécutif revoit et donne sa vision du pourcentage d'achievement de chacun de ces objectifs opérationnels, et les personnes qui ont contribué à dans chacune des équipes se voient attribuer un pourcentage d'atteinte qui a été proposé par le champion de l'initiative et qui a été revu et validé par le comité exécutif.

Donc, effectivement pour définir la stratégie, pour recueillir des infos et des avis autour de cette OPS, pour fixer les objectifs qualitatifs, pour l'aspect coordination transversale aussi, l'OPS est l'outil central, beaucoup plus que la gestion budgétaire.

Oui.

D'accord. Bon, maintenant, en termes de pilotage en cours d'année, vous m'avez parlé du suivi qui est fait de cette OPS, vous avez parlé du comité opérationnel, qui se réunit toutes les semaines, vous m'avez aussi parlé du suivi des statistiques commerciales, euh... est-ce qu'il y a d'autres dispositifs parallèles à la GB qui peuvent aider à piloter au quotidien la boutique ?

Et puis, il y a dans chacune des grandes fonctions un suivi spécifique : donc, sur la partie commerciale, il y a le suivi des stats commerciales ; sur la partie R & D, il y a le suivi du portefeuille,

avec des réunions mensuelles : il y a une quarantaine de projets dans le portefeuille et, dans la pharma et le domaine de la santé, si vous ne connaissez pas, je dirais il y a une terminologie qui est universellement utilisée (pré-clinique, clinique, phase 1, phase 2, phase 3, phase 4) donc on a une revue du portefeuille et un suivi des mouvements des produits à l'intérieur du portefeuille ; et puis, au niveau industriel, on a un management par projet et une revue également mensuelle des projets : on a défini un certain nombre de projets avec un seuil en valeur et on revoit mensuellement les projets en termes financiers, mais principalement en termes opérationnels (comment avance la construction d'une usine, ou la construction d'une chaîne de production, ou l'optimisation d'une chaîne ou l'optimisation des rendements).

OK. Je vois bien l'OPS, les stats commerciales, le suivi de portefeuille au niveau R&D, le suivi des projets industriels, mais le comité opérationnel, qui se réunit toutes les semaines, il intègre un peu tout cela et aussi un peu de gestion budgétaire ? Il porte sur quoi ?

Il y en a un cet après-midi et je vais vous donner son ordre du jour : il y a la revue d'un projet d'investissement de 10 millions d'euros dans une application informatique pour toute la gestion des incidents de qualité et le reporting qualité. Quand je vous ai dit tout à l'heure que le cycle de production durait de 9 à 24 mois chez nous, 60% du temps de ces 9 à 24 mois est dédié au contrôle qualité. Le 2^{ème} projet à l'ordre du jour cet après-midi, c'est la stratégie de production de la grippe hémisphère nord européenne. Et donc, il faut qu'on décide, en fonction des 3 souches qu'on utilise cette année, combien de doses on produit et à quel moment on arrête la production cette année.

Donc, le comité opérationnel est bien un « dispositif », en l'occurrence, une instance, de gestion, qui ne fait pas qu'une synthèse des autres dispositifs, mais qui est un dispositif à part entière, qui a un rôle complémentaire par rapport aux autres ?

Oui, tout à fait.

Donc, pour l'instant, j'ai relevé 6 dispositifs au sens large : le suivi des initiatives dérivées de l'OPS, la GB, le comité opérationnel, le suivi des stats commerciales, le suivi de portefeuille pour la R&D, le suivi de projets industriels

Oui. Et puis il y en a un dernier, qui est à la frontière entre le commercial et l'industriel, c'est toute la gestion de la demande, qui s'appelle « Demand and supply » : comme je vous l'ai dit, on a le luxe d'être dans un monde où la demande est supérieur à l'offre, donc, la gestion de la demande et du supply est quelque chose de critique chez nous.

Donc, cela fait 7 mécanismes principaux pour piloter à relativement court terme. Euh, les aspects culturels sont forts chez vous ou pas ?

Chez X ou chez Y ?

Chez X.

Alors, oui ; moi, cela ne fait pas longtemps, 2 ans, que je suis chez X, même si cela fait 15 ans que je suis dans le groupe. Et ce qui m'a frappé quand je suis arrivé il y a 2 ans... avant d'arriver et dans le mois de mon arrivée, j'ai rencontré une quarantaine de personnes dans des fonctions et à différents niveaux dans l'entreprise. Ce qui m'a frappé, c'est la passion. Les gens sont passionnés par le vaccin et par l'impact qu'ils sont sur la santé mondiale et sur la santé publique. Il y a une grande différence entre le médicament et le vaccin : dans le médicament, vous soignez des gens qui sont malades, alors que dans le vaccin, vous injectez des gens qui sont bien portants ; donc, vous n'avez aucune marge de manœuvre sur des problèmes de qualité, sur des problèmes d'efficacité, car vous ne pouvez pas vous permettre de rendre malade quelqu'un qui ne l'était pas ; Donc, il y a une grande passion par le produit et par le fait que les gens sont convaincus, à juste titre, qu'ils contribuent à faire disparaître une maladie de la surface de la terre. Alors comment ça se traduit ? Quand il y a une crise –et il y en a souvent : soit une crise de production, soit une crise sur un produit- toutes les forces de l'entreprise se mobilisent extrêmement rapidement et contribuent toutes à réduire la crise au plus vite et dans les meilleures conditions. La crise est donc un élément très mobilisateur chez nous. En revanche, dès qu'on est sortis de crise, on a beaucoup plus de mal à gérer le côté récurrent et routinier des opérations.

Donc, c'est clairement un 8^{ème} élément de gestion, si on peut dire, même s'il est informel et qu'il ne fonctionne pas lorsqu'il n'y a pas de crise. Mais est-ce que cette motivation, qui est liée au produit en lui-même, est relayée par autre chose, parce que ça véhicule aussi des valeurs, tout cela, hein...Relayé, je ne sais pas, par des communications dessus, par des formations, je ne sais pas par quoi cela pourrait être accentué... Non ?

Euh...je ne vois pas

Donc, cette motivation est liée uniquement à la nature-même du produit, mais on ne cherche pas à la développer encore par d'autres mécanismes.

Non.

De tous ces dispositifs, au sens très large et dans lesquels j'inclus la gestion budgétaire, quel est celui dans lequel le PDG s'implique le plus, où il montre le plus qu'il est vraiment vigilant, attentif, qu'il montre qu'il considère que c'est hyper important ?

Les 3 sur lesquels il s'implique le plus, enfin... les deux, sur lesquels il s'implique le plus, c'est sur la stratégie, donc, sur l'OPS, et sur le comité opérationnel. Après, comme il est dans la boîte depuis 30 ans, qu'il connaît le vaccin depuis 30ans, qu'il a été patron des US qui est la BU la plus importante, il est CEO maintenant depuis 7 ans, l'entreprise connaît une croissance extrêmement forte- enfin, l'entreprise connaissait déjà avant une forte croissance- mais une croissance encore plus forte depuis qu'il est CEO, il connaît l'intégralité des mécanismes et des personnes de l'entreprise et donc, il a une implication très, très forte au quotidien. Mais les 2 éléments sur lesquels c'est le plus marqué, c'est sur l'OPS et que le comité opérationnel, qui est vraiment l'organe de décision au quotidien de l'entreprise.

D'accord. Alors, cela, c'est du point de vue du PDG et maintenant, au global, pour l'ensemble de X, quelle est la place de la GB, sachant que, pour le DG, j'ai bien compris que ce n'était pas le mécanisme central ; mais pour l'entreprise dans son ensemble, quelle est la place de la GB par rapport aux autres mécanismes : centrale, une des plus centrales ? Voyez, c'est la question 12 dans la dernière page.

Euh... Ce n'est pas la place la plus centrale. Clairement, la plus centrale, c'est l'OPS et tous les objectifs qui en découlent et vraiment atteindre ces objectifs ; Ensuite, il y a toute la partie.... La difficulté pour répondre à votre question, c'est que la R&D va vous dire que la partie la plus importante c'est la gestion de leur portefeuille, l'industriel va vous dire que l'analyse à la fois des projets et de la gestion de la demande et du supply sont les plus importantes, le commercial va vous dire que l'atteinte des objectifs de vente est la partie la plus centrale,... vous voyez ? Euh, mais globalement dans tout cela, c'est des éléments qui sont traduits ou déclinés dans la gestion budgétaire. Donc, je dirais qu'après la partie stratégie et OPS, après la partie comités opérationnels pour la gestion au quotidien, la GB est certainement la partie qui vient après parce que, malgré tout, c'est cela qui fédère l'intégralité des fonctions et des objectifs des fonctions.

OK, je vois bien : les autres mécanismes, ce qu'ils apportent ensuite, c'est justement la spécificité par rapport à une fonction ou une problématique « locale » ou particulière ...

Oui, c'est ça.

Est-ce que vous trouvez que la GB s'articule bien avec les autres mécanismes ou est-ce qu'il y a des contradictions, des conflits ou des recouvrements, enfin, bon, quelle est le niveau de cohérence de la GB avec les autres mécanismes ?

Je pense que c'est assez cohérent. Le principal challenge, comme je vous l'ai dit tout à l'heure, c'est sur l'allocation des ressources, où chacune des fonctions a une tendance assez naturelle à ne voir que les ressources qui lui sont allouées et à considérer que, si on lui allouait plus de ressources, elle pourrait faire plus pour l'entreprise, ce qui est tout à fait naturel et donc, parfois à en arriver à la conclusion qu'on n'alloue pas forcément les bonnes ressources au bon endroit. Donc, tout ça, je dirais que la gestion budgétaire, même si je vous ai dit qu'une des améliorations serait sur la transversalité de l'allocation des ressources, la gestion budgétaire assure quand même un certaine cohérence dans l'allocation des ressources, au moins en liaison avec la stratégie. Alors, après, est-ce que c'est

parfait ? Non, mais ça assure un minimum de cohérence et ça permet de défendre auprès des fonctions prises isolément, si l'une challenge certains, [ça permet de défendre globalement l'ensemble de ce qui a été construit au niveau de l'entreprise.](#)

Vous ne sentez pas de vraie concurrence avec les autres mécanismes ?
Non.

Donc, l'avant-dernière question : à quoi sert principalement la GB et mieux que tout autre dispositif ; je crois que vous venez de me le dire : à assurer une cohérence dans l'allocation des ressources, c'est cela ?

Oui, dans l'allocation des ressources à court terme. [A court terme, ça permet de garder la cohérence de la stratégie et de sa déclinaison. Puisqu'à long terme, c'est l'OPS.](#)

Et à l'inverse, quels sont les rôles qu'elle ne peut pas correctement jouer, plus exactement, qu'on attendrait à tort d'elle alors qu'elle ne peut pas correctement les jouer ?

Certainement, [des problèmes de conflits de ressources entre les différentes fonctions : comme on l'a vu, le processus budgétaire est assez fort, la référence budgétaire reste assez forte tout au long de l'année \(même si on fait des trends pour voir là où on va atterrir, la référence budgétaire reste forte\) et, à partir du moment où on peut un peu challenger l'allocation des ressources dans le cadre du budget, forcément, ce qu'elle ne sert pas forcément le mieux, c'est la réallocation de ressources en cours d'année : la réallocation de ressources se fait bien à l'intérieur d'une fonction, mais il n'y a pas de réelle réallocation de ressources entre les fonctions.](#)

Annexe 5 : Exemple de grille d'analyse d'un entretien

Grille pour entretien 14

Utilisations de la GB	Mise sous tension		Rôles / stratégie		Rôles financiers		Rôles non positivistes		
	Diagnostique	Interactive	Déclinaison	Emergence	Gestion financière	Communication financière	Légitimation	Sécurisation interne	Valorisation, création de lien
Par le groupe 9+2,5 ?	forte et hybride		Financière argumentée moyenne	Un peu		Assez faible	Assez faible		?
Interne à l'entité 18,5+10		Forte	Globale très forte	non	Très fort	forte	fort	Très fort	moyen
Autres dispositifs importants de contrôle	Par le groupe		PMT à 3 ans bottom-up Procédures Relations interpersonnelles						
	En interne		PMT à 3 ans (One Page Strategy) parallèle au PMT transmis au groupe et faisant l'objet d'un suivi particulier Suivi des ventes Implication par rapport au produit, fierté Divers TdB locaux, mais synthétisés dans et tirés par GB Comité exécutif pour la stratégie Comité des opérations pour pilotage opérationnel						
Relation de la GB avec autres dispositifs			Le PMT donné au groupe oriente mais n'enferme pas la GB L'OPS contraint fortement la GB GB cohérente dans les grandes masses avec le suivi des ventes						
Satisfaction/ GB, améliorations, obstacles			Moyenne ; bien pour l'articulation avec le MT, mais trop lourd pour les opérationnels et pas assez transversal.						
Importance relative de la GB	Dans relat°/gpe		Centrale ; mais contrôle assez lointain						
	En interne		Importante, mais moins essentielle que d'autres dispositifs (OPS, comité opérationnel)						

Annexe 6 : Explication de nos choix de caractérisation des pratiques par rapport à ceux de Sponem (2004)

La participation des opérationnels est principalement analysée par Sponem par rapport à, d'une part, la répartition entre les opérationnels et la direction du pouvoir de décision finale sur les objectifs, d'autre part, la participation des opérationnels –et non pas des seuls financiers- à l'élaboration des propositions budgétaires. Par rapport à notre problématique, nous préférons dissocier ces deux composantes, car la première renvoie à la volonté ou pas de la direction d'imposer ses choix stratégiques, et donc aux rôles stratégiques de la GB (déclinaison *versus* émergence), alors que la seconde traduit un élément d'appréciation de l'implication des opérationnels dans le processus budgétaire, qui renvoie à l'utilisation de la GB à des fins managériales. Pour la première composante, nous parlerons donc de cadrage par le niveau N+1 (groupe-siège-actionnaires ou direction d'entité). Par ailleurs, en ce qui concerne la seconde composante que nous appellerons implication des opérationnels, Sponem ne s'y intéresse qu'en ce qui concerne la phase de budgétisation alors que nous souhaitons également l'apprécier à l'égard du suivi des écarts ou reporting et des reprévisions.

Le type de négociation porte sur la prise en compte des plans d'action ou données non monétaires dans la phase de budgétisation. Sponem l'analyse sous trois angles : la nature des objectifs (exclusivement monétaires ou aussi plans d'action), la hiérarchisation du lien entre données monétaires et plans d'action et enfin, de manière complémentaire, la nature de l'éventuel cadrage préalable. Assez paradoxalement au regard de l'appellation de cette dimension, Sponem ne s'intéresse pas vraiment à l'objet et aux objectifs des négociations. En effet, la nature des objectifs renvoie clairement à la nature de la stratégie, exclusivement monétaire ou non, que la direction cherche à décliner à travers la GB, tandis que la hiérarchisation du lien entre plans d'action et données monétaires est plus ambiguë : ainsi, une direction peut n'avoir une stratégie délibérée que d'ordre monétaire tout en demandant des informations sur les plans d'action envisagés pour les satisfaire, et cela peut être pour diverses raisons : par exemple, parce qu'elle veut vérifier le réalisme ou au contraire le niveau d'ambition des données monétaires proposées (ce qui renvoie au rôle de déclinaison monétaire argumentée), ou parce qu'elle s'intéresse aux plans d'action pour enrichir sa propre réflexion stratégique (rôle d'émergence de la stratégie), ou encore parce qu'elle veut impulser une dynamique de réflexion opérationnelle (rôle managérial). Ces exemples montrent que les motifs d'une demande de production de données non monétaires peuvent renvoyer à des rôles différents. La troisième composante enfin (nature du cadrage) renvoie au type de stratégie que la direction veut décliner. Aussi, pour identifier les implications des pratiques sur les rôles, nous avons besoin d'analyser l'objet et l'objectif des négociations en plus des trois éléments pris en compte par Sponem.

La difficulté des objectifs a été opérationnalisée par Sponem au moyen de deux questions portant sur la perception *ex ante* par les opérationnels de la difficulté des objectifs et sur le niveau d'atteinte *a posteriori* des objectifs. Cette dimension nous intéresse particulièrement au titre de l'intensité du rôle de mise sous tension. L'approche de Sponem sur cette dimension rencontre bien notre angle d'analyse mais est insuffisante. Ainsi, nous avons interrogé sur la probabilité moyenne constatée d'atteindre les objectifs, ce qui correspond à peu près à l'appréciation du niveau d'atteinte des objectifs, mais aussi sur la dureté de la négociation ainsi que directement sur l'existence ou pas d'un *slack* .

L'importance des écarts correspond pour Sponem à la nécessité de proposer des actions correctives en cas de dérive par rapport au budget et à l'implication de la direction dans le suivi des écarts à travers des discussions avec les opérationnels. Nous rattachons clairement cette dimension au rôle managérial de mise sous tension, pour lequel nous nous intéressons à l'intensité mais aussi aux modalités d'expression, diagnostique ou interactive. Aussi, nous avons comme Sponem cherché à apprécier l'implication de la direction et plus particulièrement le caractère systématique ou pas de ses questions, même en l'absence de dérive par rapport au budget, mais nous nous sommes aussi intéressée aux caractéristiques formelles du reporting ou du suivi des écarts (fréquence, mention ou pas de données non monétaires, à l'écrit ou à l'oral) et enfin, aux finalités recherchées à travers le reporting, qui selon nous peuvent être plus diverses que le seul déclenchement d'actions correctives.

Les analyses factorielles de Sponem l'ont amené à scinder en deux une dimension qu'il avait initialement appelée « flexibilité du budget » : la révision et la reprévision. La distinction des deux types de ré-aménagements nous est aussi utile au titre de la caractérisation du type d'utilisation de la GB, diagnostique ou interactive. Mais cette dimension peut aussi être analysée à la lumière d'autres

finalités : celui de négociation du budget de l'année suivante à l'égard de sa difficulté, celui de communication financière externe, celui de gestion financière interne. C'est pourquoi, comme Sponem, nous avons interrogé sur le nombre de re-aménagements budgétaires et leur éventuelle substitution au budget initial, mais nous avons aussi cherché à connaître leur horizon et leur niveau de détail (qui peut être utile à l'égard des rôles financiers) et leur niveau d'ambition, qui constitue un indice supplémentaire pour connaître leur intérêt pour la direction (la mise sous tension ou la prévision et la communication financières).

Sponem a aussi été amené à scinder une dimension initiale en deux : l'évaluation et la rémunération, toutes deux sur la base de critères budgétaires. Pour notre part, nous n'avons pas ressenti dans les entretiens la nécessité de cette distinction, la rémunération sur des critères budgétaires n'y apparaissant que comme un levier plus fort mais ayant les mêmes fonctions que la seule évaluation de performance sur des critères budgétaires, à savoir inciter au respect du budget initial. Cette dimension est intéressante pour nous à deux égards : comme indice sur le type d'utilisation de la GB, diagnostique ou interactive, et comme indice sur le type de déclinaison stratégique monétaire, stricte ou argumentée. Nous avons donc posé des questions à peu près sur les mêmes éléments que Sponem, mais n'avons en revanche pas toujours obtenu de réponse à toutes, lorsque nos interlocuteurs ne connaissaient pas précisément les critères de calcul des primes des autres fonctions que la leur. Par ailleurs, nos entretiens ont fait apparaître que le seul terme de critère budgétaire était insuffisant comme indice sur le type d'utilisation de la GB et qu'il était intéressant de distinguer s'il s'agissait du respect du budget propre ou du budget de niveau N+1. Enfin, nous avons aussi cherché sur cette dimension à repérer les autres dispositifs de contrôle importants à travers des questions sur les autres critères de rémunération ou évaluation.

La dimension implication de la direction est particulièrement importante pour l'analyse du type d'utilisation de la GB. C'est en effet un critère déterminant pour une utilisation interactive. Mais nous ferons deux remarques à son sujet :

- l'implication de la direction à l'égard de la GB va de paire avec celle des opérationnels, et nous pensons donc inutile d'en dissocier l'analyse : si, par exemple, les opérationnels doivent systématiquement justifier leurs propositions budgétaires à leur hiérarchie, ou expliquer en réunion leurs écarts au budget, cela constitue un indice d'implication à la fois de la direction et des opérationnels ;
- une forte implication implique une participation et un niveau d'attention élevés non seulement au moment de la budgétisation, mais aussi en cours d'année, à l'occasion du reporting-suivi des écarts et des reprévisions.

Par conséquent, notre conception de l'implication par rapport à la GB recouvre à la fois ce que Sponem appelle implication de la direction et une partie de sa dimension participation des opérationnels. Par ailleurs, pour l'apprécier, nous souhaitons plus explicitement que lui analyser le niveau d'interaction entre la direction et les opérationnels lors du suivi des écarts-reporting et lors des reprévisions ; en effet, comme nous le détaillerons ultérieurement, une utilisation interactive suppose une implication fréquente et systématique et donc, pas uniquement lors de la phase de budgétisation.

En ce qui concerne le niveau de détail, Sponem le relie au niveau de délégation, c'est-à-dire à la liberté laissée aux opérationnels pour atteindre leurs objectifs, et l'analyse sous quatre angles : l'effectif moyen d'une section budgétaire, le nombre moyen de lignes budgétaires d'une section budgétaire, la négociation des budgets plus ou moins détaillée par ligne, le plus petit découpage temporel du budget. Notre position à l'égard de cette dimension diffère de la sienne à plusieurs titres. Tout d'abord, la délégation nous intéresse certes car elle constitue un critère de caractérisation du type d'utilisation de la GB, mais nous pensons que l'effectif moyen d'une section budgétaire, le nombre de lignes budgétaires et le découpage temporel du budget traduisent bien le niveau de détail mais pas la délégation ; en effet, un responsable budgétaire peut se voir demander un grand niveau de détail dans sa proposition budgétaire (par exemple, pour la justifier ou pour faciliter la consolidation budgétaire au niveau du groupe) mais disposer ensuite d'une totale liberté dans l'utilisation du budget finalement arrêté. D'ailleurs, quand le niveau de détail a été évoqué par nos interlocuteurs, c'était plus comme un inconvénient au titre de la lourdeur que comme une restriction de la délégation ; quelques *verbatim* permettent de l'illustrer :

23 : « Je crois que le meilleur moyen d'amélioration, ce serait peut-être l'allègement de notre processus budgétaire, qui est assez détaillé [...] Je pense qu'on gagnerait beaucoup à se concentrer sur les éléments-clés du budget et à ne pas traîner ces détails. Et l'existence de ces détails est due à la croissance de la société, qui a grandi assez vite : donc, quand on est assez petit, on fait tout dans le plus grand détail et on peut le faire. Mais,

plus on grandit, plus ça devient difficile. On a gardé cette sensibilité au détail : on se rassure à faire des détails ; des détails qui ne servent à rien d'ailleurs, et on le voit bien : le degré de prédictibilité des détails est faible, alors que, quand on est sur des plus grands agrégats, c'est mieux. »

14 : *« Je pense que le principal obstacle [à un meilleur niveau de satisfaction des opérationnels à l'égard de la GB], c'est que le niveau de détail qui nous est demandé par le groupe est quand même très élevé. Là, je dirais, on a la pression de l'actionnaire, pour le niveau de détail. »*

10 : *« Ce qu'on pourrait imaginer, c'est que la fréquence d'actualisation reste plus ou moins la même au niveau du terrain, mais elle pourrait être allégée dans certaines composantes : par exemple, ne pas faire un compte d'exploitation détaillé, entier, tous les mois ; se limiter à l'analyse du CA et ne décliner la totalité que certains mois. Et, par rapport au niveau supérieur, il pourrait y avoir un allègement de même nature : sauf alerte détectée à notre niveau, ne pas être obligés de reporter tous les mois avec le même niveau de détail. »*

Par ailleurs, nous avons nous aussi interrogé sur le niveau de détail de la négociation, non pour analyser le niveau de délégation, mais le type d'argumentation des propositions budgétaires et la dureté des négociations. En ce qui concerne la délégation à proprement parler, nous avons préféré systématiquement interroger directement sur la possibilité d'utiliser librement le budget une fois qu'il était arrêté, qu'il soit très détaillé ou pas. Par ailleurs, nous pensons que le niveau de déclinaison interne de la GB est intéressant pour apprécier l'intention d'utilisation de la GB à des fins managériales ; pour le caractériser, nous avons interrogé nos interlocuteurs sur les niveaux hiérarchiques et les fonctions dotés d'un budget plutôt que sur l'effectif moyen d'une section budgétaire, car cela nous permettait ensuite de mieux orienter le reste de l'entretien en nous adaptant à la spécificité du contexte de notre interlocuteur ; cependant, les entités interrogées étant de tailles très diverses, nous avons ensuite, dans la phase d'analyse des données, mis le niveau de déclinaison interne en regard des effectifs des entités, le nombre de niveaux hiérarchiques impliqués dans la GB étant susceptible d'être plus faible pour une petite entité que pour une grande.

Quant à la formalisation, qui, selon Scott (2003, p 35¹⁴⁶), est définie par le fait que *« les règles qui encadrent les comportements sont formulées explicitement et précisément et les rôles et relations sont prescrites indépendamment des individus qui occupent une position dans la structure »*, peu de nos interlocuteurs y ont fait allusion, et de manière uniquement descriptive, sans évoquer un quelconque impact sur ce qui intéresse notre recherche ; nous ne voyons donc pas d'intérêt à retenir cette dimension pour notre problématique.

Le tableau ci-dessous établit une correspondance entre la caractérisation par Sponem des pratiques, les items de caractérisation dégagés de la revue de littérature (cf. chapitre 2, section1, §3) et les nôtres.

¹⁴⁶ Cité par Sponem (2004)

Sponem (2004)	Eléments analysés	Item d'analyse dans notre recherche
Participation des opérationnels	Répartition entre la direction et les opérationnels du pouvoir de décision finale sur les objectifs budgétaires	Existence et fermeté du Cadrage du budget + objet de la négo (dans Difficulté) + arbitrage final (dans Type d'utilisation)
	Participation des opérationnels (et pas des seuls financiers) à l'élaboration des prévisions budgétaires	Implication des opérationnels / GB
Niveau détail (sur effectif d'une section budgétaire)	Niveaux hiérarchiques de déclinaison du budget (en interne) et/ou niveau de collégialité d'élaboration du budget entité	Niveau de déclinaison du budget (dans Implication des opérationnels)
	Niveau de détail de la négociation budgétaire	Contenu et argumentation du budget
Type de négociation	Existence ou pas de plans d'action et données non monétaires dans les objectifs budgétaires valant pour engagement	Objet de la négociation (dans Difficulté des objectifs) + Contenu et argumentation du budget
	Hiérarchisation du lien entre données non monétaires et données monétaires (chronologie d'élaboration, arbitrages)	
	Existence ou pas de données non monétaires dans le cadrage budgétaire	Contenu du Cadrage
Difficulté des objectifs	Niveau moyen ou probabilité d'atteinte des objectifs, existence de slack	Difficulté des objectifs
Suivi des écarts	Fréquence des écarts	Reporting-suivi des écarts
Suivi des écarts + implication de la direction	Intensité des questions sur les écarts	
	Objet des questions sur les écarts ;	
	Contenu et argumentation des écarts	
	Implication des opérationnels / écarts	Implication des opérationnels / GB
Implication de la direction	Systématicité des questions sur le reporting-suivi même en l'absence d'écarts	Reporting –suivi des écarts + Type d'utilisation
	Questions posées pas seulement par des financiers	Type d'utilisation
Révisions budgétaires	Possibilité de modifier le budget	Type d'utilisation
Re-prévisions budgétaires	Fréquence des re-prévisions	Re-prévisions
	Absence de substitution au budget initial	Type d'utilisation
	Contenu et horizon des re-prévisions	Re-prévisions
	Fonction et niveau d'ambition des re-prévisions	Re-prévisions
	Participation des opérationnels à l'élaboration des re-prévisions	Implication des opérationnels / GB
Evaluation sur critères budgétaires	Importance des critères budgétaires dans l'évaluation de la performance	Incitations sur critères budgétaires
Rémunération sur critères budgétaires	Importance des critères budgétaires dans le calcul des rémunérations variables	
	Niveaux hiérarchiques concernés par la prise en compte de critères budgétaires dans leur rémunération variable	
	Nature des autres critères d'évaluation et/ou de calcul des rémunérations variables	
	Nature précise des critères budgétaires retenus pour les rémunérations variables (budget spécifique, budget niveau N+1, INM liés au budget)	Incitations sur critères budgétaires + Type d'utilisation
Implication de la direction	Fréquence et régularité de l'attention portée par la direction à la GB	Dureté et objet de la négociation dans Difficulté des objectifs Questions sur les écarts dans Reporting - suivi des écarts
	Fréquence et régularité de l'attention portée par les opérationnels à la GB	Implication des opérationnels / GB
	Importance des interactions entre la direction et les opérationnels pendant l'élaboration des budgets	Explications données à la hiérarchie dans Contenu, du budget et argumentation
Niveau de détail	Le plus petit découpage temporel du budget	
	Nombre de lignes budgétaires (dans budget et dans suivi)	
	Négociation sur budgets détaillés ou pas	Dureté et objet de la négociation dans Niveau de difficulté
Suivi des écarts (droit d'engagement)	Délégation (d'action et/ou de dépense) dès lors que les objectifs budgétaires ont été arrêtés	Délégation dans Type d'utilisation
Formalisation	Existence et similarité de procédures budgétaires	

Annexe 7 : Récapitulatif des pratiques en matière de cadrage par le groupe ou les actionnaires

	Cadrage par un PMT ou indications stratégiques autres		Cadrage spécifique au budget	
	nature	fermeté	nature	fermeté
1	% profit, CA, axes MKG, mais à plus d'1 an (plan-budget)	ferme sur % profit, négociable sur CA	Idem (plan-budget)	
2	CA, profit, investissements, cash, PDM	ferme		
3	Profit, CA, désendettement, PDM, plans d'action	moyenne		
4	Pas de PMT		Pas de cadrage préalable	
5	Surtout CA et profit, puis PDM, qualité	Assez ferme sur le monétaire	% de coûts par rapport au CA	ferme
6	coûts, productivité, qualité, plans d'action, recherche	Assez ferme, sauf si impact de variations de volume		
7	Juste un peu sur salaires, dans le cadre d'un plan-budget	souple	Informel sur le profit	Négociable si argumentation
8	Cash, implicite, à travers un plan-budget	Souple à 1 an	Idem (plan-budget)	
9	Pas de PMT ni d'axes stratégiques		Evolution des prix et du CA (pour le reste, bottom-up)	Moyenne et dépendant des volumes avec groupe
10	Axes MKG, % profit, volumes de cession avec autres filiales	ferme	Objectif non chiffré de croissance	Souple car tendance
11	<u>PDG est actionnaire principal ; cadrage par un PMT sur évolution CA et plans d'action de croissance externe ; cadrage informel car PMT pas communiqué en interne</u>			
12	Pas de PMT		Formel sur investissements et salaires, informel sur profit, cash et croissance	Plus ferme sur profit, cash et croissance que sur le reste
13	Jusqu'à 2006, business-plan financier à 3 ans (Groupe demande pour la 1 ^{ère} fois un vrai PMT, mais pas d'expérience sur son utilisation pour GB)	Assez ferme pour évolution des ventes, souple pour profit		
14	Hypothèses métier et croissance + feed-back sur PMT proposé	moyenne	Informel sur CA, profit, effectifs	moyenne
15	à plus d'1 an (plan-budget) par un plan stratégique ; tendances sur CA, rentabilité, cash-flow et orientations non monétaires	Souple car tendances non chiffrées	Idem (plan-budget)	
16	Pas de PMT		Tendance sur CA + objectif implicite d'équilibre financier	Indicative sur CA
17	<u>L'actionnaire principal étant aussi le PDG, le cadrage par l'actionnaire se confond avec le cadrage interne, PMT portant sur cash-flow, ROCE, dettes nettes, % résultat sur CA et plans d'action ; cadrage ferme pour % profit</u>		Feed-back précis sur année 1 du PMT	

18	à plus d'1 an (plan-budget) ; % profit, croissance du CA, stratégie MKG	Ferme pour % profit, moins pour CA, car dépendant des volumes avec groupe	Idem (plan-budget)	
19	A plus d'1 an (plan-budget) ; évolution des charges + quelques INM liés à satisfaction clients et sécurité	Ferme sur les charges	Feed-back sur 1 ^{ère} version du plan-budget	
20	Pas de PMT		<i>De la part des actionnaires, juste objectif implicite d'amélioration du profit</i>	
21	Volume des ventes puis CA, marges	Assez souple		
22	Plans d'action généraux et montant de coûts liés à une mission stratégique (<i>protocole avec l'Etat</i>)	Assez souple	Aucun de la part de l'Etat	
23	CA, profit, investissements, stratégie et coûts MKG	Souple pour cadrage monétaire ; le MT compte plus que le CT		
24	Font pour la 1 ^{ère} fois un vrai PMT (avant avaient un vague business-plan à 5 ans) => pas encore d'expérience sur lien avec budget		CA, profit, quelques INM	Assez ferme
25	<i>De la part de l'actionnaire (Etat), cadrage par un PMT négocié et portant sur orientations stratégiques et trajectoire financière</i>		Pas de cadrage spécifique à un an	
26	ROI et axes stratégiques définis dans un plan stratégique, mais à plus d'un an (plan-budget)	Souple		
27	sur profit et CA par un plan stratégique, mais à plus d'1 an (plan budget)	souple	Idem (plan-budget)	
28	Evolution effectif et réduction de coûts	Souple car dépend des volumes d'achat par les autres filiales	Satisfaction clients et indicateurs qualité (rebuts)	Négociable si argumentation
29	Pas de PMT ; quelques indications remontées pour N+2 et N+3 en même temps que le budget (vague plan-budget), mais sans cadrage autre qu'une cible groupe de croissance et de résultat à 2015		Résultat, marge brute, objectifs de gains de productivité et de réduction de coûts	Assez souple si perte de grands contrats
30	A plus d'1 an (plan-budget), axes MKG, volumes, prix de vente, marge, stocks, créances, charges, salaires	Ferme sur stocks et créances	Idem (plan-budget)	

Existence, lien avec le moyen terme et fermeté du cadrage :

- Le budget (ou le plan-budget) est cadré exclusivement par un plan moyen terme (PMT) ou un plan stratégique préalable dans treize entretiens¹⁴⁷ : assez ferme à ferme pour trois entretiens (2, 6, 17), moyennement ferme à souple ou non chiffré pour dix entretiens (3, 11, 13, 15, 21, 22, 23, 25, 26, 27).

¹⁴⁷ - en incluant dans cette catégorie le cas particulier de trois entretiens (15, 26, 27) où il existe un plan-budget à 3 ans mais précédé d'un plan stratégique à plus long terme ;

- en excluant de cette catégorie une entreprise (24) qui procède pour la première fois à une réflexion à moyen terme ; cet entretien est compté dans le cas du cadrage spécifique au budget ;

- en incluant dans cette catégorie une entreprise (13) qui a remplacé pour la première fois le business-plan exclusivement financier qu'elle réalisait préalablement au budget par un PMT moins exclusivement monétaire, et en qualifiant la fermeté du cadrage par rapport à l'expérience avec le business-plan.

- Cadrage à la fois par un PMT préalable au budget et par des compléments spécifiques au budget est réalisé dans quatre entretiens. Ce cadrage est ferme sur les deux cadrages pour un entretien (5), ferme sur le cadrage par le PMT et plus souple sur le complément de cadrage spécifique au budget pour un entretien (10), moyen à souple sur les deux cadrages pour deux entretiens (14, 28).
- Cadrage simultané d'un plan-budget à 3 ans dans six entretiens: assez ferme à ferme pour quatre entretiens (1, 18, 19, 30), moyennement ferme à souple ou informel pour deux entretiens (7, 8).
- Cadrage spécifique au budget mais sans cadrage préalable à MT dans six entretiens : assez ferme à ferme pour deux entretiens (12, 24), moyen à souple pour quatre entretiens (9, 16, 20, 29).
- Aucun cadrage par le groupe ou les actionnaires dans un entretien (4).

Contenu du budget

On constate que, tous moyens de cadrage confondus, le cadrage porte sur :

- des données monétaires et des données non monétaires pour 16 entretiens (1, 3, 5, 6, 10, 11, 14, 15, 17, 18, 19, 23, 24, 25, 26, 30) ; on remarquera qu'il arrive que le niveau de fermeté diffère selon la nature des objectifs et que, dans ce cas, c'est généralement le cadrage sur des données monétaires qui est le plus ferme, à une exception près (entretien 23) ;
- exclusivement des données monétaires¹⁴⁸ pour 13 entretiens (2, 7, 8, 9, 12, 13, 16, 21, 21, 22, 27, 28, 29) ;

Dans plus de la moitié des entretiens, le cadrage par le groupe ou les actionnaires n'est donc pas exclusivement monétaire. Cependant, lorsqu'il existe un cadrage non monétaire, il est globalement moins prioritaire que le cadrage monétaire.

Par ailleurs, en matière de cadrage par des données monétaires, on constate que ce sont le CA et le profit ou le % de profit par rapport au CA qui sont les plus fréquemment cités.

Lorsque le cadrage contient des données non monétaires, on remarque qu'il porte le plus souvent sur des orientations marketing.

Existence et fermeté du cadrage par le groupe ou les actionnaires : *verbatim*

<i>Cadrage ferme (processus top-down)</i>
5 : Je dirais que, quand les premières guidelines tombent des USA, la marge de manœuvre est à peu près connue et elle est très faible. Il peut y avoir des discussions, mais elles sont vraiment à la marge. C'est parce que ça doit suivre de manière très proche le PMT. 24 : On commence par recevoir un objectif top-down de l'Europe, qu'elle a reçu des USA et qu'elle a redécomposé sur ses régions.
<i>Cadrage souple (processus mixte)</i>
12 : On a des notes d'instruction budgétaire, assez générales, qui disent « voilà ce qu'on souhaiterait en termes d'investissement, ou de politique salariale », mais, honnêtement, on est assez libres. Je sais bien ce que veut le PDG du groupe, il regarde 3 choses : le résultat opérationnel, le cash net et nos projets de croissance. Donc je sais très bien qu'à partir du moment où je lui propose des opportunités de développement en phase avec sa stratégie, un résultat opérationnel qui progresse et surtout, du cash net, il est assez content. <i>Et est-ce que vous avez plus ou moins un ordre de grandeur de ce qu'il attend ?</i> Parfaitement, j'en ai discuté en direct avec lui. 14 : Chaque année on a des différences entre la première année du LRP (<i>long range planning</i>) et le budget qui a été établi 5 à 6 mois plus tard, en raison d'éléments techniques, comme les coûts standards, qui ont pu évoluer, ou en raison d'éléments nouveaux qui modifient nos hypothèses. 15 : Les objectifs venant du groupe ne sont pas chiffrés, ce sont des tendances, formulées avec des termes tels que croissance, développement, maintien, réduction. 16 : On prépare déjà notre propre budget, sans consigne du groupe ; il y a une première passe avec le groupe ; il nous fait des commentaires dessus et nous demande systématiquement de le retravailler et il y a une deuxième passe pour validation finale. <i>Même implicitement, ou de manière informelle, vous n'avez pas d'objectifs préalables ?</i> Disons qu'à minima, mon CA doit être en progression, mais en termes de coûts, il n'y a pas de

¹⁴⁸ Le cadrage sur les parts de marché ou sur les volumes de vente est assimilé à un cadrage monétaire (du chiffre d'affaires, en l'occurrence).

directives particulières, on peut présenter ce qu'on veut, sous réserve de savoir le justifier lors de la présentation de manière concrète et pertinente. [...] Mais on a quand même comme objectif implicite d'être financièrement à l'équilibre.

22 : *Votre conseil d'administration, qui vote le budget, est-ce qu'il vous donne des orientations au préalable ?*

Non, ça va remonter.

Oui mais vous n'êtes pas tenus pour le budget de respecter ce qui a été arrêté avant pour l'année 1 du PMT ?

On n'est pas scotchés, entre la réalisation du PMT et celle du budget, il y a six mois, la situation a pu évoluer de manière significative.

27 : Le groupe ne donne en général jamais de cadrage spécifiquement budgétaire, mais comme tout le monde connaît la stratégie et les objectifs à long terme du groupe, on sait à peu près l'histoire qui est racontable et celle qui ne l'est pas. Et après, il y a discussion.

28 : *Vous n'êtes pas tenus de présenter un budget formellement lié à ce qui était mis dans l'année 1 du plan ?*

Non. Si c'est justifié, il n'y a aucun souci, les chiffres peuvent changer.

Aucun cadrage spécifique à l'entité (processus bottom-up)

4 : Les chiffres sont déterminés au niveau local et proposés au groupe. Ensuite, ils peuvent être un peu ajustés, mais il ne va pas y avoir de changements vraiment importants. On est complètement à la base.

Contenu du cadrage par le groupe : *verbatim*

Uniquement éléments monétaires

1 : Comme tout actionnaire, il attend un pourcentage de résultat d'exploitation tous produits confondus, et nous, notre mission, c'est de développer la marque pour assurer cet objectif de rentabilité. Alors, autant l'objectif de rentabilité n'est pas négociable, autant l'objectif de CA est complètement négocié.

5 : On reçoit un cadrage monétaire, parce que l'approche du groupe est de nous responsabiliser sur les objectifs plutôt high level.

Éléments monétaires et non monétaires

24 : *Même si vous n'avez pas de plan moyen terme formel, est-ce que vous recevez des objectifs du groupe avant de démarrer le budget ?*

Oui. [...] Ils sont très simples : top-line (chiffre d'affaires) et bottom-line (profit). Mais, en général, j'aurais pu les prévoir, du moins pour la top-line ; pour la bottom-line, c'est un peu plus interactif.

Vous avez par ailleurs des objectifs non monétaires ?

Oui, on peut en avoir de très précis : le taux de service, le montant de distribution de notre supply chain en général, le nombre d'accidents dans les usines, le taux de produits obsolètes, ...

28 : Notre activité est particulière : nos prévisions de production et de ventes dépendent des besoins exprimés par les autres entités du groupe. On va recevoir des objectifs de productivité, de réduction des coûts et aussi des objectifs de qualité. On se doit aussi de respecter des délais de livraison et de toujours avoir une marge de sécurité en termes de stock. On a des cahiers des charges très précis.

Annexe 8 : Récapitulatif sur le contenu, argumentation et objet de la négociation du budget remonté au groupe

	Données monétaires	INM (Indicateurs non monétaires)	Plans d'action écrits	Explications orales des plans d'action	Dureté et objet de la négo avec le groupe ou les actionnaires
1	Compte de résultat, avec détail du CA et par produit, mais sinon, peu détaillé	non	Peu (plans média et MKG)	Un peu	Raisonné, sur paire CA-moyens
2	Compte de résultat et PDM	non	oui	Discussions lors de plusieurs allers-retours	Variable selon entité, sur CA et résultat
3	Compte de résultat et bilan (liasse fiscale complète)	non	Oui, commentaires des chiffres et grands plans d'action	?	
4	Compte de résultat, cash flow et PDM	non	Un peu, surtout pour investissements ; sinon, commentaires sur les chiffres	Présentation de chaque sous-budget, mais discussion surtout sur chiffres	Raisonné, surtout sur CA / évolut° marché
5	Compte de résultat détaillé	Peu, car INM plutôt mis dans une BSC, faite après le budget	Pas obligatoire	Pas de négociation possible des chiffres si pas de plans d'action	Assez faible, car très cadré au départ, sur résultat
6	Compte de résultat et éléments de bilan	non	Non, juste commentaires des chiffres (plans d'action donnés ailleurs que dans budget)	Oui, lors d'une réunion avec patron monde, avec obligation de montrer lien entre budget et actions	Raisonné, sur détail en lien avec actions
7	Compte de résultat complet	Quelques uns, dont 2 ou 3 importants	Peu, pour la forme	Oui, avec + d'explications sur plans d'action, mais plus pour info	Raisonné, plus sur 3 indic métiers que sur résultat
9	Compte de résultat et bilans détaillés et dans 2 langues	non	Oui, détaillés mois par mois	Réunion, surtout sur les plans d'action (P&L en découle)	Raisonné, sur liens chiffres avec actions
10	Compte de résultat par business model et par niveau d'incertitude ; peu sur bilan	non	Oui, pour chaque business model et avec analyse de + en + détaillée quand incertitude grandit	Oui, pour chaque N-1, réunion en tête à tête avec DG et unités transversales du groupe (pour cessions internes)	Assez fort, sur résultat, dvlpt géo et pdts
12	Compte de résultat et bilan	non	?	Peu (juste grands projets de croissance)	Assez faible, sur cash, résultat, dévlt géo
13	Compte de résultat, bilan, plan de financement	?	Oui, avec un grand niveau de détail	Réunion ; discussion des plans d'action du budget global et des sous-budgets	Sur résultat et assez faible
14	Compte de résultat très détaillé	non	?	2 présentations : une au CG central, sur le monétaire, puis une au DG groupe (pour budget global et sous-budgets), surtout sur plans d'action	Assez forte, sur actions et résultat
15	Oui, détaillé	Oui, et en lien avec le monétaire	Oui et lien avec les INM et le monétaire	Oui, devant DG, DAF, Deur opérations N+1	Raisonné, sur résultat et actions
16	Compte de résultat simplifié, + ventilation du CA	Quelques uns sur volumes traités et sur satisfaction clients	Oui, mais pour la forme	Réunion surtout sur les chiffres	Faible, sur CA et coûts structure

18	Compte de résultat et BFR	non	Un peu (aspects MKG)	Oui, par échanges informels	Assez faible
19	CA et marges par type de produits	Peu dans le budget lui-même	Un peu	Non	Faible, suite à négociation tri-partite sur CA ; raisonnable sur CA
21	D'abord CA et marges, puis reste du compte de résultat	Non ; INM sont mis dans une BSC, faite après le budget	non	Explications informelles par téléphone	Raisonné, d'abord sur CA, puis FG, puis résultat
22	Compte de résultat et budget d'investissement	non	Un peu	?	Serrée sur tx de gestion
23	Éléments du compte de résultat relevant du périmètre de chaque fonction ; très détaillé	non	Plans d'action très détaillés, déclinant les plans d'action plus globaux du PMT	Discussions surtout sur les plans d'action (déclinaison du PMT et argumentation des chiffres)	Pas vraiment d'arbitrage sur budget
24	Oui (mais lesquels ?)	non	?	Discussion surtout sur les chiffres	Assez fort, sur résultat
27	Compte de résultat entier mais peu détaillé	non	non	Réunion, mais juste pour négociation des chiffres	Par principe, sur résultat
28	Compte de résultat et bilan mensualisés	Quelques INM	non	Réunion sur chiffres et plans d'action	faible
29	Compte de résultat, bilan, effectifs, BFR, trésorerie	Peu (ceux sur lesquels il y a eu cadrage comme gain de productivité)	non	Réunion sur plans d'action et commentaires sur les chiffres	Assez fort, sur chiffres d'après actions, évolut ^o marché, clients
30	Compte de résultat, très détaillé sur le CA	Quelques INM, mais très importants (d'autres INM sont donnés dans une BSC préalable au budget)	Oui, package standard avec explication des chiffres et présentation des plans d'action	Oui, lors d'une réunion portant sur les chiffres et les plans d'action	Raisonné, sur paire CA-moyens, un peu sur charges

Au global, on constate que, dans dix entretiens (1, 4, 12, 16, 18, 19, 21, 22, 24, 27), les budgets communiqués au groupe ne comportent aucune argumentation ou presque des chiffres par des plans d'action ou des indicateurs non monétaires (INM), en dehors parfois des volumes et prix de vente. En revanche, dans quatorze entretiens, les subdivisions fournissent au groupe à l'occasion du budget, en plus des données monétaires et des commentaires sur les chiffres, des argumentations ou engagements sur des INM et/ou des plans d'action et projets :

- uniquement sur des plans d'action : douze entretiens (2, 3, 5, 6, 9, 10, 13, 14, 23, 28, 29, 30)
- sur des plans d'action et des INM : deux entretiens (7, 15,) ; on notera cependant que pour une de ces deux subdivisions (entretien 15) la connexion entre les données monétaires et les non monétaires est beaucoup plus forte que pour l'entretien 7.

Ces plans d'action et objectifs sur INM sont écrits, et pas seulement présentés oralement, dans huit (2, 3, 9, 10, 13, 15, 23, 30) des quatorze entreprises concernées.

Cependant, l'analyse de l'objet des négociations montre aussi que, sur les quatorze entités devant fournir au groupe ou aux actionnaires des informations non monétaires, seules neuf¹⁴⁹ (3, 6, 9, 10, 15, 23, 28, 30) peuvent faire valoir leurs projets, plans d'action, contraintes pour négocier leurs objectifs.

¹⁴⁹ Ne sont pas comprises dans ces neuf entités celles qui peuvent négocier avec le groupe des couples-profit-chiffre d'affaires en fonction des caractéristiques du marché car nous considérons que le chiffre d'affaires est un élément monétaire et que, par ailleurs, la manière de réaliser un chiffre d'affaires peut dépendre de multiples plans d'action.

Contenu et argumentation du budget avec le groupe : verbatims

Objectifs principalement monétaires, avec ou sans argumentation par du non monétaire

5 : On remonte principalement du chiffre, mais la seule façon pour éventuellement négocier, c'est de remonter des arguments, avec des zones de risques et des opportunités.

16 : Dans la proposition au groupe, il y a chiffres et explications qualitatives, écrites puis verbales. Il y a les plans d'action, que ce soit sur les aspects humains, commerciaux, process... Mais les discussions portent en fait principalement sur les chiffres.

18 : On envoie d'abord notre proposition par mail dans le format requis et, après, il y a une présentation de 20 minutes, où l'on donne un peu plus d'explications, notamment sur l'aspect stratégie marketing. Mais bon, en général, comme on nous dit à peu près ce qu'on attend de nous en termes de croissance et de rentabilité, c'est plutôt une formalité.

21 : On envoie au groupe uniquement des tableaux de chiffres, et après, dans les allers et retours, il y a beaucoup de commentaires et d'explications : d'abord sur les objectifs de ventes, en volume et en valeur, et sur les marges, puis sur les frais de fonctionnement. Mais tous les paramètres non monétaires, ce qui est satisfaction client, taux de dépannage, taux de satisfaction des employés, c'est fixé dans le cadre des objectifs annuels, qui ne sont pas fixés dans le cadre du processus budgétaire mais du BSC. [...] Les objectifs du BSC sont faits en fin d'année pour l'année suivante, donc le budget est déjà validé.

27 : Le patron du groupe n'est pas sur les projets, il dit « vous êtes de grands garçons, à vous de mettre en place la stratégie qui permet d'atteindre les objectifs que je vous donne ». La discussion est sur le chiffre.

Intérêt fort pour le non monétaire, dans les objectifs ou la négociation

3 : Dans le budget transmis au groupe, il y a aussi les plans d'action, et dans tous les domaines. En fait, ce n'est pas du narratif, ce sont de vrais objectifs.

6 : Dans le pack budgétaire standard, c'était surtout des chiffres avec des commentaires, les plans d'action étaient suivis séparément, avec un tracking mensuel de toutes les actions. Par contre, dans la discussion du budget avec le patron monde, on me demandait de montrer que les plans d'actions décidés par ailleurs étaient bien pris en compte dans le budget, c'était vraiment vérifié de très près.

9 : Quand on fait la présentation budgétaire, c'est pratiquement tout sauf le P&L. C'est surtout quels sont vos clients, qu'est ce que vous allez en faire, comment vous vous organisez au niveau production, il faut aussi expliquer les risques ; c'est 90% du business et puis, derrière, il y a le P&L.

10 : On a trois business modèles : la vente de produits, la prestation de services et la maintenance. Et pour chacun, le problème stratégique du groupe évolue de manière différente. C'est donc l'évolution de ces 3 business modèles qu'il faut présenter au groupe, qualifier, détailler, et c'est cela qui est validé, finalement.

15 : Notre plan-budget, c'est des chiffres, beaucoup de chiffres, c'est vrai, mais aussi des plans d'action. Il y a bien une demande d'explication et même une certaine forme de validation des plans d'action par le groupe. .

30 : L'an dernier, le groupe nous a demandé de présenter dans un powerpoint la stratégie, les éléments macro-économiques, les évolutions de ventes pour les différents produits, d'expliquer l'évolution du CA avec un bridge, et pareil pour les charges... Et puis, le grand leitmotiv de l'an dernier, c'était le fameux X Way [ndlr : grandes orientations et valeurs du groupe] et donc, chaque directeur devait dire ce qu'il allait faire dessus, les plans d'action sur lesquels il s'engage, les noms des responsables associés. Et on a intérêt à être cohérents dans ce que l'on présente, car les bridges offrent de sacrées possibilités d'analyse !

Annexe 9 : Récapitulatif sur le niveau de difficulté des objectifs arrêtés avec le groupe ou les actionnaires

	Atteinte des objectifs globaux de l'entité ?	Dureté et objet de la négo avec le groupe ou les actionnaires	Constitution délibérée d'une marge au niveau de l'entité
1	Oui, le groupe accorde les moyens de ses ambitions de croissance	Raisonné, sur paire CA-moyens	oui
2	Plutôt oui, mais plus difficilement sur CA que sur profit	Variable selon entité, sur CA et résultat	Un peu
3	Plutôt oui		
4	Oui, mais assez difficilement	Raisonné, surtout sur CA / évolut° marché	
5	Plutôt oui, mais rarement à la fois sur le profit et sur la croissance	Assez faible, car très cadré au départ, sur résultat	Non, plus maintenant
6	Oui, mais parce que pression en interne	Raisonné, sur détail en lien avec actions	oui
7	Oui, assez facilement, le dépasser devient mal vu	Raisonné, plus sur 3 indic métiers que sur résultat	Oui, mais de + en + déconseillé
8	Plutôt oui		oui
9	Plutôt oui	Raisonné, sur liens chiffres avec actions	non
10	Plutôt oui (variable selon les lignes du CR)	Assez fort, sur résultat, dévelpt géo et pdts	
12	Oui, assez largement	Assez faible, sur cash, résultat, dévelpt géo	Un peu
13	Oui, depuis peu (avant, objectifs de CA irréalistes)	Sur résultat et assez faible	
14	Oui, mais de + en + dur	Assez forte, sur actions et résultat	
15	oui	Raisonné, sur résultat et actions	oui
16	Oui, sans problème	Faible, sur CA et coûts structure	Non, transparence
17	Oui		oui
18	oui	Assez faible	oui
19	Budget exactement respecté pour les charges, mais sur les produits, le réalisé peut représenter 70 à 120% du budget	Faible, suite à négo tri-partite sur CA ; raisonnable sur CA	Un peu sur les charges, pas sur les produits
20	Atteint 1 année sur 6	raisonnable	oui
21	Plutôt oui pour profit, plutôt non pour CA	Raisonné, d'abord sur CA, puis FG, puis résultat	Un peu si risque élevé
22	Oui, toujours	Serrée sur tx de gestion	?
23	Oui, toujours		oui
24	Oui, mais assez difficile	Assez fort, sur résultat	oui
27	Oui, toujours, mais parce que mise sous tension en interne des équipes	Par principe, sur résultat	oui
28	Le budget n'est pas vraiment un engagement (CA correspond à des cessions internes et les coûts dépendent beaucoup du cours de l'acier) => le révisé 1 se substitue au budget	faible	
29	Plutôt oui	Assez fort, sur chiffres d'après actions, évolut° marché, clients	Un peu
30	Oui, sans problème, le dépasser devient mal vu	Raisonné, sur paire CA-moyens, un peu sur charges	Oui (de 10 à 20%)

Sur les 27 entretiens, on peut distinguer 5 cas de figure :

- budget généralement pas atteint, en dépit de l'existence d'une marge de manœuvre globale, prise pour dynamiser en interne les équipes : un entretien (20)
- budget généralement atteint mais assez difficilement : 4 entretiens (2, 4, 14, 24)
- budget atteint mais sans grande marge de manœuvre : 12 entretiens (1, 3, 5, 6, 8, 9, 10, 13, 15, 21, 27, 29).
- budget atteint sans grande difficulté, il y aurait même encore un peu de marge mais il est jugé préférable de ne pas le montrer : 6 entretiens (7, 16, 17, 18, 22, 30) ; on rattachera également à cette catégorie une entreprise (la 19, qui est rattachée à l'Etat) qui commence seulement à passer d'une conception administrative du budget (où le budget correspond à une enveloppe assez peu contraignante de charges) à une logique de marché et de profit ; de ce fait, la prévision du budget des ventes est encore très mal maîtrisée et ne peut pas encore servir d'instrument d'une mise sous tension réaliste ; comme par ailleurs le budget des charges est systématiquement respecté, on considèrera que le niveau de difficulté des objectifs est assez faible. On rattachera également à cette catégorie une autre entreprise (la 28), où la notion d'objectif budgétaire n'a pas vraiment de sens en raison de sa dépendance à des volumes de cessions internes et au cours de l'acier ; dans cette entreprise, le respect d'un objectif monétaire ne peut constituer un critère de performance et le budget a plus un rôle de simple prévision à un instant t, pouvant d'ailleurs être réajustée en cours d'année par une révision qui se substitue dans les faits au budget initial. Dans ce contexte, la GB ne peut donc constituer qu'un faible levier de mise sous tension.
- budget presque toujours dépassé : 2 entretiens (12, 23).

On constate que :

- les 2 premières catégories, qui correspondent à une forte à très forte mise sous tension à travers le niveau de difficulté des objectifs, réunissent 5 des 27 entretiens concernés,
- la 3^{ème} catégorie, qui correspond à une mise sous tension modérée, réunit 12 des 27 entretiens concernés ;
- les 2 dernières catégories, qui correspondent à une mise sous tension faible à inexistante à travers la GB, réunissent 10 des 27 entretiens concernés.

Par ailleurs, le sujet du *slack* est abordé de manière explicite dans 21 des entretiens. Sur ces 21 entretiens, il est mentionné :

- l'existence d'un *slack* délibéré et significatif : dans douze entretiens (1, 6, 8, 11, 15, 17, 18, 20, 23, 24, 27, 30) ;
- l'existence d'un faible *slack* ou tendant à se réduire : dans six entretiens (2, 7, 12, 19, 21, 29) ;
- l'absence de recherche délibérée de *slack* : dans trois entretiens (5, 9, 16).

Difficulté des objectifs arrêtés avec le groupe : *verbatim*

Objectifs difficiles

3 : L'objectif est très ambitieux mais on n'a pas le choix. L'entreprise était un moment à vendre parce qu'elle avait une rentabilité désastreuse. On n'a pas été rachetés, mais il faut se redresser. Parfois, on n'atteint pas avec le budget l'objectif marqué dans le plan : après avoir mouliné tous les chiffres, il nous en manque un peu. Alors on se met une cale, ce que j'appelle le « profit to be found » et j'essaie aussi de négocier avec le groupe, parce qu'il y a parfois des aléas qui font perdre une demi-année.

2 : D'une manière générale, le groupe est très ambitieux. Dans la réalité des faits, les objectifs de CA sont souvent plus difficiles à atteindre que ceux de résultat (mais cela dépend des pays). Cette différence entre la probabilité de respecter les objectifs de CA et ceux de résultat s'explique de plusieurs manières :

- les objectifs de CA sont fixés en tenant compte de projets (rachats de concurrents, ouverture de magasins, etc.) qui peuvent en définitive ne pas se réaliser ; les objectifs de résultat, eux, sont moins dépendants du lancement ou pas de certains projets.
- en ce qui concerne la rentabilité, le groupe a un poids suffisant à l'égard des fournisseurs qui lui permet de renégocier en fin d'année avec eux des concessions qui améliorent la rentabilité finale, éléments d'information que les entités n'ont pas forcément au moment de la prévision budgétaire et/ou sur lesquels elles ne peuvent pas s'appuyer pour étayer leurs propositions budgétaires.

4 : Je dirais que les objectifs, on les atteint tout juste, ou presque.....

5 : Le contrat est clair, difficile mais réalisable en principe. Enfin, ça, c'est la version du financier, peut-être moins celle des opérationnels. En fait, comme c'est très challenging, la difficulté c'est de trouver un bon équilibre entre le CA et les coûts. En fait, c'est souvent l'un ou l'autre qui est atteint, mais les deux, c'est plus difficile.

Objectifs plutôt réalistes sans être faciles

1 : Depuis 5 ans que je suis là, les objectifs ont toujours été tenus, en dépit d'une croissance à 2 chiffres en continu. Cela n'a pas été facile, mais je pense que, derrière, il y a tout un savoir-faire en matière de marketing-vente qui nous permet de tenir les objectifs de CA. Les objectifs que l'on met dans le budget sont censés être accessibles, contrairement à ce que j'ai pu connaître dans l'industrie. Les objectifs sont accessibles parce que le groupe met derrière les moyens, c'est une négociation gagnant-gagnant : tu veux plus de CA, donne-moi plus de moyens.

6 : A aucun moment il n'y a eu des objectifs qu'on ne pourrait jamais arriver à tenir parce qu'on n'avait rien sous le coude. J'ai toujours eu des discussions et la possibilité de dire non. Il y avait pourtant bien une vraie pression en interne pour s'améliorer, mais les objectifs en interne étaient plus exigeants que ceux qu'on discutait avec le groupe ; et, comme on augmentait la barre tous les ans, le groupe était content.

14 : Historiquement, notre branche était assez conservatrice dans ses propositions budgétaires et a toujours atteint son budget. Mais depuis le rachat, les choses ont changé. C'est un problème de philosophie de l'actionnaire... Avant, c'était notoire dans le groupe que notre branche était conservatrice, mais ça permettait de surprendre un peu le marché et de compenser l'autre branche plus agressive du groupe. La philosophie dans le nouveau groupe est d'avoir une vision beaucoup plus réaliste et, je dirais, de ne pas conserver de buffer. Et, cette année, je ne suis pas totalement sûr qu'on respecte le budget.

27 : La probabilité de respecter le budget annoncé au groupe est de 1, elle est absolue. On fait toujours en sorte de respecter le budget qu'on a communiqué, mais pas forcément pour les raisons qu'on avait indiquées car on a quand même des incertitudes. Par exemple, actuellement, on fait notre réactu et on se rend compte que, globalement, on y arrive à peu près mais avec des risques. Donc on fait des revues avec chaque opérationnel pour challenger leurs réactus et nous laisser au global un peu de marge de manœuvre vis-à-vis du groupe.

Ceci dit, puisque vous atteignez systématiquement votre budget, est-il si ambitieux que ça ?

Ça, c'est la vertu d'avoir des opérationnels motivés par l'atteinte de leur bonus sur objectifs. Je pense qu'ils sont ambitieux : il suffit de regarder notre rentabilité par rapport à nos concurrents... Donc, si, c'est ambitieux, mais le tout est de savoir ne pas aller trop loin. Motiver, mettre des objectifs ambitieux, sans tomber dans l'irréalisme qui ferait qu'au contraire, tout le monde se démotive.

Objectifs faciles

23 : On fait toujours mieux que ce qu'on met dans le plan et que ce qu'on met dans le budget. Le budget est généralement en ligne avec ce qu'il y a dans le plan, mais le réel est en général bien meilleur que le budget. Ce sont des approches prudentes en fait.

12 : On a toujours assez largement dépassé nos objectifs, en tout cas depuis que je suis DAF. Le PDG du groupe est assez prudent : il ne veut pas qu'on lui annonce des choses mirifiques. Pour autant, le budget n'était pas bas, mais on a bénéficié d'une conjoncture favorable. Moi je dis à notre patron : « voilà, cette année, on devrait arriver à 62 ; le PDG du groupe, lui, veut 60, donc on va lui annoncer 60 ». Et puis ça passe comme ça.

18 : Dans le groupe auquel on appartenait avant, il fallait mettre dans le budget un objectif qu'on savait qu'on n'atteindrait jamais. Aujourd'hui, on est dans un groupe qui nous demande plutôt de mettre ce qu'on peut raisonnablement faire. Le principe est « il vaut mieux tenir que courir ». Nos objectifs sont très confortables pour un président : il est quelque part très content d'avoir en dessous de lui quelques entités qui coussinent un peu, ça lui donne une sécurité.

30 : Depuis 2 ans que je suis ici, les budgets que j'ai faits étaient clairement pessimistes et volontairement....Il faut dire qu'entre le groupe et nous, il y a la division, qui se prend aussi un matelas. Je veux dire que, même si le groupe demande des efforts, comme la division en a aussi largement sous le coude, elle ne nous le redescend pas forcément en cascade ; c'est ce qui s'est passé l'an dernier. On a entre 10 et 20% de mou entre le réel et le budget.

Annexe 10 : Récapitulatif des incitations monétaires par le groupe sur le respect du budget

	Budget <u>entité</u> pris comme critère de calcul	Existence d'autres critères de calcul des incitations	Observations
1	Oui, profit et CA	??	
2	Oui, résultat	budget niveau N+1 sur résultat, critères individuels qualitatifs de management	
3	oui	?? (pour le dirigeant)	
4	Oui, EBITDA, cash-flow	PDM	
5	Oui, croissance et rentabilité	?? (pour le dirigeant)	
6	Oui (40%)	Budget niveau N+1 (30%), objectifs individuels qualitatifs (30%)	En moyenne, prime = 20% rémunération annuelle (d° d'atteinte du budget entre 50 et 150% ; si 150%, prime = 30% salaire)
7	oui	??	
9	oui	??	
10	oui	Budget N+1 sur résultat (+ d'autres ?)	
12	Oui, profit	Progression du profit (+ d'autres ??)	Rémunération variable peut représenter jusqu'à 50% de la rémunération
13	Oui, EBITDA	?? (pour le dirigeant)	
14	Oui, mais faible sur budget entité	40% de critères qualitatifs et, parmi les 60% de quantitatifs, respect budget niveau N+1 plus important que celui du budget entité	Application d'un coefficient multiplicateur au taux d'atteinte du budget dans le calcul de la prime
15	oui	?? (pour le dirigeant)	
16	Oui, CA, frais, équilibre	Oui, 20 à 30% rémunération variable	NB : centre de coûts : CA = cessions internes et pas d'objectif de profit, mais d'équilibre
18	Oui	Progression par rapport à la meilleure année précédente (souvent, année A-1)	Mode de calcul avantage la progression sur le respect du budget
19	oui	Eléments chiffrés non monétaires	
21	Oui sur profit	Pour CA, progression par rapport à l'année précédente (pas respect du budget), et 70% sur indicateurs non monétaires découlant d'un BSC	
22	Pas évoqué au niveau de la direction de l'entité		
23	Très peu, sur le profit	Non précisés, mais pas liés à des éléments financiers budgétés	Les incitations sont d'un montant faible
24	Oui (operating profit et CA)	Oui, progression par rapport à l'année précédente	Première année où le respect du budget devient un critère (avant, juste progression)
27	Oui, profit	budget groupe sur profit	
28	Non, pas directement	Eléments chiffrés non monétaires mais transpirent dans le budget (par exemple, taux de rebuts, productivité)	
29	Oui, résultat et marge brute	Oui, mais pas prépondérants	
30	Oui, sur EBITDA	Budget N+1, INM en lien avec aspects monétaires (créances, stocks), critères individuels	utr

Dans un entretien (22), nous n'avons aucune information sur le système d'incitation mis en place par le groupe à l'égard du dirigeant d'entité.

Pour les 23 autres entretiens, on constate :

- dans 3 entretiens (14, 23, 28), l'absence ou la faible prise en compte du respect du budget de l'entité dans le calcul de l'incitation du dirigeant ;
- dans les 20 autres entretiens, une prise en compte significative du respect du budget de l'entité dans le calcul de l'incitation du dirigeant. Sur ces 20 entretiens, les éléments budgétaires de l'entité pris en compte sont les suivants :

- uniquement un indicateur de profit (résultat, EBIT, EBTDA, marge brute) : dans 6 entretiens (2, 12, 21, 27, 29, 30)
- un indicateur de profit et les ventes (objectif de chiffre d'affaires ou de croissance du chiffre d'affaires) : dans 4 entretiens (1, 5, 16, 24)
- un indicateur de profit, le cash flow et un objectif ayant trait aux ventes (la part de marché) : dans un entretien (4)
- les lignes budgétaires concernées ne sont pas précisées de manière exhaustive mais comprennent au moins un indicateur de profit : 9 entretiens (3, 6, 7, 9, 10, 13, 15, 18, 19).

En ce qui concerne les autres éventuels critères pris en compte dans le calcul de l'incitation du dirigeant d'entité, on ne dispose d'aucune information sur l'existence ou pas d'autres critères de calcul que le respect du budget de l'entité, ni sur leur nature et leur importance, dans 7 entretiens (1, 3, 5, 7, 9, 13, 15). Pour les 16 autres entretiens (sur les 23 où le calcul de l'incitation du dirigeant a été évoqué), nous disposons des informations suivantes (NB : plusieurs des critères mentionnés ci-dessous ont pu être mentionnés lors d'un même entretien) :

- le respect du budget de l'entité ne constitue le critère exclusif de calcul des incitations pour aucun des 16 entretiens
- la prépondérance du respect du budget de l'entité par rapport aux autres critères le cas échéant : 3 entretiens (16, 18, 29) ;
- la prépondérance d'autres critères que le respect du budget de l'entité : 4 entretiens (6, 14, 21, 23).
- la prise en compte du respect du résultat budgété au niveau N+1, voire N+2 : 6 entretiens (2, 6, 10, 14, 27, 30) ; l'utilisation de ce critère vise à limiter la recherche d'optimisation de la performance de l'entité au détriment de celle d'autres entités du groupe ;
- la prise en compte de la progression du résultat et/ou du chiffre d'affaires de l'entité par rapport à l'année précédente ou la meilleure des dernières années : 4 entretiens (12, 18, 21, 24) ; ce critère vise à inciter l'entité à toujours chercher à améliorer sa performance, que les objectifs budgétaires soient atteints ou pas.
- la prise en compte d'objectifs sur des indicateurs monétaires (créances, stocks) ou non monétaires mais en lien avec certaines lignes budgétaires (taux de rebuts, productivité, etc.) : dans 2 entretiens (28, 30) ; ce type de critère vise à optimiser la performance financière par la maîtrise de facteurs opérationnels ayant un impact direct et immédiat sur elle ;
- la prise en compte d'objectifs sur des indicateurs non monétaires chiffrés et sans lien immédiat ou à court terme avec le budget (sur la qualité, la satisfaction clients, etc.....) : dans 2 entretiens (19, 21) ; ce type de critères vise à ne pas privilégier la performance financière à court terme au détriment des leviers non financiers de performance ;
- la prise en compte d'objectifs qualitatifs, non chiffrés (sur la mise en œuvre de plans d'action, les qualités de management, etc.) : dans 5 entretiens (2, 6, 14, 23, 30) ; là aussi, ce type de critère incite à ne pas négliger les leviers de performance d'ordre non financier, du moins à court terme.

On remarque cependant que les autres critères pris en compte sont le plus souvent monétaires (11 mentions du budget de niveau N+1 ou N+2, et/ou de l'évolution de la performance financière par rapport à l'année précédente, et/ou d'autres indicateurs monétaires, ou encore d'indicateurs non monétaires mais en lien direct avec le budget).

Evaluation par le groupe sur le respect du budget : *verbatim*

Principalement ou uniquement basé sur le respect du budget

4 : Les objectifs budgétaires arrêtés avec le groupe sont l'EBITDA, le cash flow et la part de marché et ce sont aussi les critères de rémunération variable des dirigeants, par ordre décroissant d'importance.

14 : *Est-ce que le management de votre entité, voire à un niveau plus bas, est évalué ou même rémunéré en partie sur la base du respect du budget ?*

Oui : à 100% de notre budget, on a 100% de notre variable ; au-dessus de 100%, on a plus avec un effet multiplicateur et en-dessous, on a moins avec un effet multiplicateur.

Et le budget est le seul critère de calcul de la rémunération variable ?

Non, il y en a d'autres. Les critères quantitatifs représentent 60% et les critères qualitatifs, 40%.

Et les critères quantitatifs, c'est uniquement le respect du budget ?

Pas uniquement, ça dépend du niveau hiérarchique. [...] le président de notre entité a une partie importante de sa partie quantitative sur le résultat du groupe.

24 : La politique salariale est en train de changer. Jusqu'à présent, tous les cols blancs (vraiment tous les cadres et même les agents de maîtrise) avaient une part variable basée sur la progression du profit de l'année en cours par rapport à l'année précédente ; donc pas sur le respect du budget. [Mais] depuis l'année dernière, les patrons de filiales commencent à avoir leur bonus beaucoup plus par rapport au respect des objectifs que par rapport à l'année précédente et ça va ensuite descendre dans la hiérarchie au sein des filiales.

Il y a d'autres critères, non monétaires, qui sont pris en compte ?

Il n'y a pas de non monétaire. En fait, pour être précis, c'est basé sur l'operating profit, mais aussi sur la croissance du CA.

Rien par exemple sur l'avancée sur de plans d'action, projets jugés importants ou sur des aspects de management, pour les patrons de filiales? Il n'y a pas non plus une part d'évaluation un peu subjective de la part du groupe ?

Non, absolument rien.

26 : En règle générale, dans le SBP2 (plan-budget à 3 ans), on s'arrête à l'EBIT. Cela engendre directement les gros objectifs financiers qui sont la base de la plus grosse partie des rémunérations variables, qui concernent les 4 premiers niveaux hiérarchiques. [...] Cela représente jusqu'à 50% des rémunérations annuelles pour les niveaux de direction.

Peu fondé sur le respect du budget

18 : L'idée, c'est « travaillez sur la durée ». Et même le système de rémunération des dirigeants est orienté vers le long terme, car il tient compte du respect du budget et de la progression par rapport à la meilleure année, qui, en général, est l'année précédente. Mais, dans les faits, la vraie priorité, c'est plus par rapport à la meilleure année que par rapport au budget. Par exemple, si vous faites le budget à 100% et 10% de plus que l'année précédente (110% de l'année précédente), le 100% du budget fait dans le barème 70% du bonus et le 110% fait 90% du bonus et, dans ce cas-là, on prend le plus élevé des deux, donc, dans l'exemple, vous avez droit à 90% du bonus maximum.

Donc, en fait, vous n'êtes pas incentivés par rapport au budget, mais sur la progression par rapport à l'année précédente.

Et même la progression à long terme parce que, dans la pratique, toutes choses étant égales par ailleurs, le maximum est de 80% : vous pouvez faire un coup un peu extraordinaire sur une année, mais, dans le calcul du bonus, c'est mieux de faire 20% une année et à nouveau 20% l'année suivante que 40% ou plus en une année. Il y a plus un souci de jouer sur le long terme. [...] Pour être honnête, dans la rémunération des dirigeants, essentiellement le DG, il y a quand même, au-delà du résultat, quelques objectifs qualitatifs ; certains découlent de priorités groupe et d'autres correspondent plus à du local ; par exemple, on avait un moment un litige avec une société sœur et mon patron a eu comme objectif d'améliorer ça.

21 : Est-ce que des primes sont calculées sur le respect du budget, au moins pour le management ? ?

Il n'y a effectivement de variable que pour le management, c'est-à-dire jusqu'à la direction de chaque filiale et, en tous cas pour les opérationnels, les différents n-1 des patrons de filiale. Est-ce que c'est challenging ? Sur la partie profit oui, parce qu'il y a l'atteinte du profit qui déclenche la rémunération variable ; par contre sur la partie CA, ce n'est pas l'engagement budgétaire, mais c'est le taux de progression par rapport à l'année dernière.

Dans ces primes, est-ce qu'il n'y a que des aspects monétaires (soit de respect du budget, soit de progression du CA), ou est-ce qu'il y a d'autres critères ?

En tout cas, pour l'équipe de direction générale, il y a aussi des aspects non monétaires : par exemple, pour les n-1, on a le taux de satisfaction clients, le taux de progression, etc. La part pour le monétaire est d'environ 30% et de 70% pour le non monétaire. Et comme, dans le monétaire, il n'y a pas que le respect du budget mais aussi la croissance du CA, le budget n'est pas le critère prépondérant, en fait.

28 : Le DG et moi avons un bonus. Et effectivement, il peut y avoir des aspects budgétaires qui transpirent dans les critères de calcul : par exemple, il peut y avoir un objectif chiffré de maîtrise des rebuts, mais ce ne sera en aucun cas le volume du CA, puisqu'on ne le maîtrise pas.

Annexe 11: Récapitulatif sur le reporting au groupe

	Fréquence	Contenu formel	Discussion, questions, réunion	Niveau global d'attention
1	mensuelle	Chiffres financiers accompagnés de commentaires	Rarement, parce que n'ont pas de pble et que sont petits pour le groupe	Assez faible
2	Mensuelle pour le budget, plus fréquent pour CA	Ecart par rapport au budget et progression par rapport à année précédente	Réunion systématique suivie d'un document formalisant actions correctives	Fort
3	mensuelle	Chiffres financiers + INM + commentaires et analyse de risque	Questions sur le financier si dérapage + réunion mensuelle sur l'opérationnel	Assez fort
4	mensuelle		Beaucoup de questions	Fort
5	mensuelle		Vidéo-conférences systématiques, beaucoup de questions, y compris sur respect de la mensualisation du budget	Très fort
6	mensuelle	Chiffres financiers + commentaires détaillés	De + en + de questions au fil de l'année	Assez fort
7	mensuelle	Chiffres financiers + quelques commentaires ; plus détaillé tous les trimestres	Rarement au mois, parce que n'ont pas de pble et que sont petits pour le groupe ; plus fort au trimestre	moyen
8	mensuelle	financier	Questions si écarts + réunion tous les 2 mois, y compris sur l'opérationnel	Moyen +
9	mensuelle	Vraie clôture + commentaires	Beaucoup de questions, très détaillées sur écarts et sur avancement des actions	Très fort
10	mensuelle	Reporting du mois + re-prévision mensuelle sur semestre à venir	Réunion systématique	Fort
12	mensuelle	Financier	Réunion systématique avec le PDG groupe, surtout sur les chiffres	Fort
13	mensuelle		Etait faible, mais augmente (désormais, réunion systématique, avec analyse détaillée des écarts)	Fort
14	mensuelle	Financier Très détaillé	Questions systématiques, même si pas d'écarts importants	Très fort
15	mensuelle	Un reporting financier + un opérationnel	Réunion mensuelle avec discussion	fort
16	mensuelle	Un reporting financier avec commentaires+ un reporting opérationnel	Peu de questions sur le financier pur, mais réunion avec discussion sur l'opérationnel	Assez fort
17	mensuelle		Le PDG, en plus de la parution mensuelle des écarts, les suit de manière très fréquente et informelle	Fort
18	mensuelle		Benchmark systématique du groupe avec autres filiales de la division, mais pas de questions	Assez faible
19	Ne font pas reporting eux-mêmes, groupe accède directement à leurs chiffres	Principalement financier + quelques INM	Questions si dérapages + réunion 3 fois par an	moyen
20	Non précisé		Actionnaires s'intéressent plus au résultat réel et à son évolution qu'au respect du budget	faible
21	mensuelle		Assez peu de questions au mois	Moyen +

			(sauf si dérapage sur CA ou marge), mais plus au trimestre et encore plus au semestre (où réunion)	
22	Hebdomadaire et mensuelle	Hebdo sur Chiffre d'affaires, mensuel pour Cpte résultats	Pas avec les actionnaires	faible
23	3 par an	Que les chiffres financiers	Pas de discussion, pas de réunion	faible
24	Mensuelle sur budget, quotidienne sur le CA	Assez léger au mois, renforcé au trimestre ; envoi de commentaires	Discussion et réunion si écarts importants	Assez fort
27	mensuelle	Vraie clôture mensuelle	Peu de questions ; plus d'attention au trimestre ; plus d'intérêt porté à la progression qu'au respect du budget	Assez faible
28	mensuelle		Rarement de questions	Faible
29	mensuelle	Mini-clôture mensuelle + quelques commentaires	Assez peu de questions et pas de réunion systématique, mais parce que n'ont pas de problème	Assez fort
30	Mensuelle + groupe regarde directement les ventes dans SAP	Financier+ INM assez nombreux	Réunion mensuelle pour le DAF, mais sinon, jamais de question	Moyen +

Le reporting est très majoritairement mensuel (tous les entretiens sauf le 23). Dans certaines entités d'activité commerciale, il y a par ailleurs un reporting plus fréquent (quotidien ou hebdomadaire) sur le chiffre d'affaires. Une entité, pourtant de grosse taille (entretien19), ne réalise pas elle-même son reporting au groupe, mais c'est le groupe qui regarde directement les chiffres grâce au système informatique.

Le contenu du reporting au niveau N+1 est assez hétérogène :

- contenu non précisé dans huit entretiens (4, 5, 13, 17, 18, 20, 21, 28)
- uniquement ou principalement financier dans onze entretiens (2, 7, 8, 10, 12, 14, 19, 22, 23, 27, 29)
- financier assorti de commentaires assez conséquents dans trois entretiens (1, 9, 24)
- financier et sur des aspects plus opérationnels, parfois traduits par des indicateurs non monétaires, dans cinq entretiens (3, 6, 15, 16, 30).

Par ailleurs, un grand niveau de détail du reporting financier est spontanément mentionné dans cinq entretiens (9, 10, 14, 27, 29).

La suite donnée par le groupe au reporting est également très variable :

- questions et/ou réunion (de type revue de performance) systématiques, même en l'absence de problème particulier, dans quatorze entretiens (2, 3, 4, 5, 6, 8, 9, 10, 12,13, 14, 15, 16, 30) ;
- questions ou réunion uniquement en cas de dérive ou de problème particulier ou avec une faible fréquence dans sept entretiens (1, 7, 17, 19, 21, 24, 29) ;
- quasiment jamais de questions de la part du groupe sur le reporting qui lui a été adressé dans six entretiens (18, 20, 22, 23, 27, 28).

Au global, le niveau d'attention porté par le groupe (ou les actionnaires) au reporting semble :

- fort à très fort dans dix entretiens (2, 4, 5, 9, 10, 12, 13, 14, 15, 17)
- moyen à assez fort dans dix entretiens (3, 6, 7, 8, 16, 19, 21, 24, 29, 30)
- assez faible à faible dans sept entretiens (1, 18, 20, 22, 23, 27, 28).

Attention du groupe au reporting : verbatims

Fort à très fort

2 : Vis-à-vis du groupe, le reporting sur le budget est mensuel. Il se fait toujours en référence à, d'une part, le budget, d'autre part, l'année précédente. Il existe un processus de revue mensuelle de performance: tous les mois, chaque entité présente ses chiffres au N+1 avec son analyse des

écarts. Et il y a ensuite un document qui formalise le contenu de ce qui a été dit dans la revue : plans d'action correctifs envisagés, explications des écarts, etc.

5 : Quelle est l'attention portée par le groupe à votre reporting ?

Enorme ! Juste pour situer le focus : on sort une estimation du mois à J+3, la clôture avec les chiffres réels à J+7. On discute sur le quarter et sur le forecast du quarter suivant, et éventuellement sur encore 2 autres quarters. Pour certaines activités, qui sont encore plus tournés « produits » que nous, il y a même des forecasts hebdomadaires. En plus de ça, chaque fin de quarter, on regarde ce qu'on avait prévu de faire sur le premier mois du quarter, sur le deuxième mois et au total, pour le CA, les coûts et la marge. Donc, il y a vraiment une énorme pression, non seulement pour faire les objectifs, mais aussi pour être précis et prévisible.

Et vous avez des explications orales à donner sur ce reporting ?

Ah oui ! Sur chacune des étapes, on a des téléconférences avec tous les pays, tous les deals, enfin, avec les dimensions-clés, et ensuite, avec l'Europe et Monde. C'est systématique.

9 (situation financière extrêmement tendue) : En fait, ce n'est pas au moment du budget que le groupe met le plus de pression, mais pendant l'année, avec le reporting. Déjà, rien que pour faire le reporting, cela nous prend une grosse semaine et demie : on rentre sous Hyperion une vraie clôture tous les mois, et ça peut aller dans un détail ! Avec des analyses client par client pour les encours clients et des variations de postes de bilan avec des provisions, etc. Et en plus, on rédige des management comments, sur les volumes, les frais de personnel détaillés, les effectifs détaillés. Et là, chaque mois, ils ne regardent pas le cumul, mais le mois ; là, comme on disait au moyen âge, on vous applique la question. Sur le mois, on se fait challenger sur les volumes, les coûts de production, l'organisation, ... Il faut justifier tous les écarts. Vous arrêtez les comptes le vendredi, vous recevez un mail le lundi matin et vous êtes partis pour expliquer pendant des heures. Je pense qu'ils piègent tous les écarts, vous ne pouvez pas essayer de noyer un peu le poisson, il faut vraiment rentrer dans le détail. Et comme, lorsque, par exemple, vous avez une perte client plus significative que ce que vous aviez prévu au budget, vous devez indiquer un plan d'action et que vous êtes aussi suivi sur les actions, ils vérifient aussi si on retrouve bien dans le compte de résultat du mois les actions décidées, au moment du budget ou après pour les actions correctives.

13 : Vis-à-vis du groupe, jusqu'à présent on avait très, très peu de questions, mais on commence à en avoir plus maintenant. D'ailleurs, tous les mois, j'ai une réunion de deux jours avec le groupe. Là, on est plus interrogés sur les chiffres ; je leur présente tous les mois l'analyse du résultat mensuel, des variances : du chiffre d'affaires et des volumes, etc., jusqu'à l'EBITDA tout en bas, enfin, une analyse complète des variances.

14 : Quel est le niveau d'attention du groupe par rapport à votre reporting ?

Oh là, très, très fort ! Même si on est dans les clous au global, on va nous demander des explications sur le détail. [...] Il y a au niveau du groupe un contrôleur de gestion dédié à notre branche et, tous les mois, il attend avec impatience nos chiffres pour nous poser des rafales de questions. Au niveau du groupe, l'analyse des écarts se fait sous un angle plus financier qu'en interne pour savoir, à travers les raisons des écarts, comment ça peut impacter les mois futurs, et plus sous un angle de déviation financière que de compréhension du business.

15 : Le niveau d'attention du groupe au reporting est très fort, en fait. Vis-à-vis du groupe, on a deux reportings : un financier, très factuel, qui ne donne pas lieu à réunion systématique et où l'on explique nos écarts au budget, où l'on va seulement dire « on a perdu ou on a gagné tel contrat » ; là, on peut avoir quelques coups de fil, mais c'est tout. Et puis, on a en plus tous les mois une réunion avec le groupe au cours de laquelle, non seulement on justifie notre résultat en fonction du budget, mais on parle de nos difficultés, on parle des affaires, quoi. Donc, il y a une vraie justification et, surtout, une revue permanente du forecast de fin d'année ou des difficultés qu'on peut rencontrer et des plans d'action qui sont associés.

Moyen à assez fort, ou seulement en cas de dérive

3 : Nous faisons 2 reportings au groupe. Il y a un reporting financier pur et dur, comportant des chiffres d'activité assez détaillés, une liasse de consolidation classique avec nos comptes sociaux, et aussi un feuillet d'une dizaine de pages pour les commentaires. Mais en plus, on a mis en place un pilotage mensuel de l'activité qui s'appuie sur une quinzaine d'indicateurs-clés à atteindre, qui sont totalement englobés dans notre budget : volumes, CA, taux de réalisation des ordres de fabrication, taux de service clients, pourcentage de renouvellement des contrats, etc. Cela donne lieu à une analyse de la performance consolidée qui est envoyée mensuellement au COMEX et au

groupe, avec un processus de risques et opportunités par rapport au budget.

Et le groupe vous questionne sur ces deux types de documents ?

Cela dépend : quand tout va bien, on n'a pas trop de discussions, mais tout ne va pas toujours bien. Donc, il y a des questions ; ça se passe par téléphone et par internet pour le reporting financier, mais, pour le document de gestion, il est présenté mensuellement par notre présidente au groupe lors d'une réunion qui réunit tous les patrons de branches.

6 : Il fallait envoyer tous les mois les chiffres et des commentaires pour les déviations. Il y avait 2 packs : un standardisé pour les chiffres et un pour les commentaires, où l'on devait expliquer les principales dérives et donner un feed-back sur l'activité et sur les principaux événements.

Et étiez-vous questionnés dessus ?

Pas systématiquement. Disons que, parfois, les premiers trimestres de l'année c'était plus calme, mais la tension montait au fur et à mesure qu'on avançait dans l'année.

7 : *Est-ce que le groupe pose des questions sur votre reporting ?*

Moyen. A mon niveau, je suis rarement embêté. Mais c'est parce que je mets toujours un minimum d'explications. En fait, je ne fais pas tous les mois le même reporting : sur les mois de fin de trimestre, je descends jusqu'au résultat net, alors que sur les 8 autres mois, je m'arrête au résultat d'exploitation. Et clairement, les reportings au trimestre sont beaucoup plus lus que les autres et le niveau de questionnement par le groupe est aussi beaucoup plus fort.

8 : J'ai mis en place un reporting mensuel aux actionnaires ; ils veulent connaître mensuellement l'évolution de la société, en plus des éléments qu'on donne dans le conseil de surveillance, pour lequel on a pourtant déjà une réunion tous les deux mois. [...] Quand je leur envoie un reporting, ils me rappellent pour comprendre ce qu'il y a sur une ligne ou bien ils me demandent de leur envoyer le tableau de détail d'un élément de coût.

Est-ce à dire qu'ils vous posent systématiquement beaucoup de questions ?

Il y a des mois où ils ne vont pas se manifester et d'autres où ils vont m'assaillir de questions.

19 : *Vous faites un reporting au contrôleur financier groupe ?*

En fait, ce sont eux qui font notre reporting : à travers notre système d'information, ils ont directement accès à nos chiffres.

Et ils vous questionnent dessus ?

Ce n'est pas systématique. Ils regardent tous les mois et ils nous posent des questions quand il y a des écarts. Mais on a quand même en plus une revue de performance avec le corporate 3 fois par an. C'est une revue qui retrace tout : produits, projets, charges, toute l'activité du métier.

Et, dans ces revues, ils vous questionnent sur quoi ?

Sur tout, données monétaires et non monétaires. L'objectif, même, porte plus sur le qualitatif. Dans les revues, on doit expliquer ce qui est fait de l'argent, concrètement : on a ouvert tant de bureaux, on a mis tant de climatisations, on a acheté tant d'ordinateurs, le déploiement d'un système informatique, etc. C'est vraiment une qualification des dépenses.

21 : Au mois, le groupe suit surtout l'atteinte du résultat et de la marge. Il y a beaucoup plus de questions sur les clôtures trimestrielles parce que c'est en lien avec la publication des résultats trimestriels. Et ça l'est encore plus au niveau semestriel, où il y a une réunion avec le siège européen, pour présenter et expliquer les écarts sur CA, sur marges, sur les lignes de dépenses. La direction européenne porte alors une appréciation sur la performance semestrielle et il est mis en place un plan d'actions pour le semestre suivant.

24 : Les management reports que je fais, il peut y avoir des questions dessus ou pas. En fait, cela dépend des dirigeants –il y a eu des époques- mais aussi des résultats. Par exemple, l'an dernier, il y avait beaucoup de rendez-vous formels avec le groupe en fin de mois car il y avait beaucoup de mois où nous n'étions pas en ligne avec les objectifs. Mais cette année, cela fait quatre mois que l'on atteint nos objectifs et il y a moins de points mensuels. Mais cela, c'est sur le résultat. Car sur le chiffre d'affaires, on nous demande des infos plusieurs fois au cours du mois, mais de manière informelle. Sur le CA, on reporte et la consolidation se fait tous les jours.

29 : *Quel est le niveau d'attention porté par le groupe à ce reporting ?*

Fort. Bon, déjà, on a un calendrier à respecter, en gros à J+5 ou à J+6.

Est-ce que vous avez une réunion mensuelle avec le groupe autour de ce reporting ?

Pas tous les mois, mais parce qu'on est une filiale qui justifie bien son budget et qui n'est pas considérée comme une zone de risque pour le groupe. Mais les filiales qui ne tiennent pas leurs objectifs ou qui ont des sujets très sérieux en cours (restructuration, par exemple), font l'objet de

réunions mensuelles. Donc, dans le reporting, il y a compte de résultat, tableau de variation de trésorerie, bilan, effectifs. On fait des mini-clôtures tous les mois.

Et est-ce que de votre propre chef vous apportez déjà un certain nombre d'explications ?

Oui, oui. Alors, en parallèle, il y a effectivement une manager letter, qui est encore à mon avis insuffisante, mais qui reprend les faits marquants (clients gagnés, client perdus) mais il y a aussi tout un volet financier qui explique pourquoi on tient ou pas nos objectifs, en termes de marge, de frais de personnel, de résultat, de trésorerie, de DSO, de facturation. Alors, c'est encore trop embryonnaire, parce que cela ne fait pas partie de la culture de la société ; parce que, quand ça ne va pas, il faudrait dire ce qu'on fait et, là, on n'est pas bons. On est encore trop dans le contrôle budgétaire, pas encore assez dans le pilotage.

30 : Les KPI's font partie du reporting mensuel à la division et, notamment, on ne nous loupe pas sur le DSO et l'ITO, les retards non plus. Je sais que le groupe regarde fortement notre reporting, je sais qu'ils regardent même directement tous les jours dans SAP où on en est des ventes ; en fait, ils n'ont pas tellement besoin de nous pour savoir où on en est. Il est clair que le réel par rapport au budget est très fortement regardé.

Et vous avez des réunions ou des questions dessus ?

Non. Enfin, le DAF, si ; il a des points fixes et où il doit un peu en parler. Mais ce n'est pas devant un comité de personnes, ce n'est pas vraiment la revue de performance comme j'ai pu en connaître ailleurs. [...] Je trouve qu'on ne nous demande pas tant d'explications que ça tous les mois. Mais j'impute aussi cela au fait qu'on est performants ; sinon, je pense qu'on nous titillerait davantage.

Faible à assez faible

1 : Du moment qu'on fait les objectifs du budget, on n'a quasiment aucun retour sur le reporting. Je me demande parfois si on le lit. C'est lié à notre petite taille pour le groupe : du moment qu'on fait les objectifs, peu importe comment on les fait. Il n'y a pas de réunion mensuelle avec le groupe pour commenter le résultat. Il y a juste une lettre mensuelle qui est faite au groupe pour commenter le résultat. Il n'y a jamais de revue d'activité mensuelle. Les seules revues qu'on a avec le groupe, c'est juste sur les aspects marketing, packaging. Les aspects humains, organisationnels, hormis pour autoriser quelques recrutements supplémentaires, ne sont pas examinés, parce que tout roule bien.

23 : Le groupe accorde peu d'importance au reporting

Vous assortissez quand même votre reporting au groupe de commentaires ?

Non, c'est beaucoup de chiffres. Et il n'y a d'ailleurs pas de réunion officielle, de revue de présentation ou d'analyse des chiffres. [...] On est dans des logiques de long terme, c'est lié à l'activité de l'entreprise. Alors, le fait qu'il manque un peu de chiffre d'affaires à 3 ou 6 mois, ce n'est pas grave ; s'il manque un peu de profit à 6 mois, ce n'est pas grave non plus, du moment que la stratégie est gagnante.

27 : Le groupe nous demande une clôture et un reporting mensuels.

Et vous êtes questionné dessus ?

Non, parce que, sur pas mal d'activités, le reporting apporte un éclairage moyen. Par exemple, nous, en raison de notre activité, ce n'est pas parce qu'on s'est plantés dans le passé qu'on va se planter à l'avenir. Le groupe accorde plus d'attention à la comparaison avec une période identique de l'année qu'avec le budget. On remonte pas mal d'informations, mais je pense qu'elles ne sont pas vraiment utilisées. C'est le problème d'avoir une clôture mensuelle : c'est trop récurrent pour le temps qu'ils peuvent y consacrer.

Annexe 12 : Récapitulatif des re-prévisions communiquées au groupe ou aux actionnaires

	Existence de re-prévisions	Contenu, horizon, niveau de détail	Se substituent officiellement ou de fait au budget initial (pour primes et/ou pilotage)	Fonction
1	2 (avril et octobre)	Compte de résultat dans les grandes lignes et par famille de produits	Celle d'avril plus ou moins oui (car budget automne n'est qu'un brouillon)	1 ^{ère} re-prévision pour affiner le budget (qui est peu détaillé), 2 ^{ème} pour atterrissage à fin d'année
2	6 (tous les mois à partir de juillet)		non	Atterrissages à fin d'année réalistes mais pas fatalistes
3	3 par an		Non depuis peu	Atterrissages à fin d'année, réaliste sans être fataliste
4	3 (à chaque fin des 3 premiers trimestres)		non	Re-prévision réaliste (et souvent à la baisse) de l'atterrissage à fin d'année ;
5	Rolling forecasts mensuels	Les 7 premiers forecasts sont à 6 mois, les 5 derniers ajoutent l'année budgétaire à venir. Donne lieu à télé-conférences avec le groupe, englobant le reporting	non	A la fois re-prévision volontariste et atterrissage pour communication financière
6	3 (mars, juin, septembre)		Un peu pour les primes	Atterrissages à fin d'année, réalistes sans être fatalistes pour les deux premières
7	3 (mars, juin, septembre)	Précèdent (ne les suivent pas) les clôtures mensuelles ; sont beaucoup plus détaillées et beaucoup plus regardées par le groupe que le reporting mensuel	non	La 1 ^{ère} cherche à ne pas être nettement meilleure que le budget (n'est pas du tout ambitieuse), les 2 autres sont plus des atterrissages à fin d'année
8	A peu près tous les mois	Financier, fait sans impliquer les opérationnels	non	Atterrissage à fin d'année, pour communication aux actionnaires
9	Rolling forecasts mensuels à 3 mois et introduction de rolling forecasts mensuels à 12 mois		non	Forecasts à 3 mois = re-prévisions réalistes tenant compte des évolutions de volume ; forecasts à 12 mois sont plus volontaristes
10	Tous les mois	Re-prévision mensuelle du semestre à venir, très détaillée en février et en mai	non	Re-prévision volontariste du reste à faire
11	Mensuelle, pour le PDG principal actionnaire		non	Volontaristes suivies de décisions du PDG sur l'interne
12	3 (début mai, début septembre et début novembre)	La 2 ^{ème} sert de base à la négociation du budget de l'année suivante	non	La 1 ^{ère} : réalisé de 4 mois + budget de 8 mois => ne sert à rien La 2 ^{ème} est un peu politique La 3 ^{ème} est un simple atterrissage à fin d'année
13	2 (mai et août)		non	Atterrissage réaliste à fin d'année, sans être totalement fataliste
14	4 par an	T1 et T4 sont très légères, T2 et T3 très détaillées	non	Prévision volontariste du reste à faire pour T2 et T3 ; T4 plus pour atterrissage à fin d'année
15	2 (avril, septembre)	financière	non	Atterrissage prudent à fin d'année

	septembre)			d'année
16	2 (avril et juillet)		Oui, possible pour celle d'avril	Celle d'avril peut être une vraie révision du budget ; celle de juillet est un atterrissage à fin d'année, généralement meilleur que budget
17	3 par an (acquises) et mise en place de re-prévisions mensuelles	Re-prévisions trimestrielles détaillées ; estimés mensuels à fin d'année sont très légers (niveau de résultat)	non	A la fois re-prévision volontariste, avec actions correctives, et calcul d'atterrissage à fin d'année, pour communication financière aux actionnaires
18	1 (en mars)		non	Pour confirmation du budget ; re-prévision pas ambitieuse car « politique »
19	3 (février, juin, octobre) potentielles	Sont faites à l'occasion de 3 revues de performance mais la 2 ^{ème} reprévision n'est pas systématique.	non	Pour les 2 premières, quand elles existent ; c'est qu'il y a besoin de redresser la barre => sont volontaristes avec actions correctives ; simple atterrissage pour la 3 ^{ème} (qui est systématique)
20	2 (après 4 mois et après 8 mois)	Pour les actionnaires, maintien du budget initial car reprévisions faites en interne ne sont pas fiables.	non	
21	5 (mars, mai, début juin, septembre, décembre)	Mars et juin portent sur le 1 ^{er} semestre ; mai, septembre et décembre, sur le 2 ^{ème} semestre	oui	Mars = re-prévision réaliste 1 ^{er} semestre et juin = atterrissage fin 1 ^{er} semestre ; septembre et décembre : idem pour 2 ^{ème} semestre ; mai : affinage, pour le 2 ^{ème} semestre, du budget initial
22	mensuelle		non	Les 1 ^{ères} = réalisé des mois écoulés + budget sur les mois restants ; les dernières sont un atterrissage fataliste à fin d'année.
23	2 (avril et septembre) et	La 2 ^{ème} sert de base à l'élaboration du budget de l'année suivante	Non	Etaient avant des révisions du budget, deviennent aujourd'hui une re-prévision qui se veut encore volontariste (surtout la 1 ^{ère}) et qui peut entraîner nouvelles décisions d'actions
24	4 par an	Reprévisions fines à 3 mois et moins détaillées à 6 mois L'horizon de la dernière re-prévision bascule à 15 mois	non	Simple atterrissage réaliste pour le trimestre en cours
25	2 (fin avril et fin août)		non	La 1 ^{ère} est encore volontariste, la 2 ^{ème} est un simple atterrissage à fin d'année, pour prévenir l'actionnaire
26	2 re-prévisions complètes	Les 2 re-prévisions complètes portent sur le compte de résultat et sur le bilan ;	Non	Atterrissage à fin d'année, pour pouvoir donner des chiffres au conseil d'administration
27	3 (mars, juin, septembre)	Le groupe accorde plus d'attention aux re-prévisions qu'au reporting mensuel	Non	Les deux premières sont encore volontaristes.
28	2 (avril et septembre) et	Nouveau calcul des lignes budgétaires sur la base des modifications de volumes d'activité (budget flexible)	oui	Le 1 ^{er} est une vraie révision du budget, le 2 ^{ème} est un atterrissage à fin d'année

29	2 (début mai et début septembre)		Non	Atterrissage fataliste à fin d'année
30	2 (avril et août)	La 2 ^{ème} est présentée au groupe en même temps que le budget.	non	La 1 ^{ère} est assez volontariste, la 2 ^{ème} ne l'est pas trop, parce qu'elle sert de base à l'élaboration du budget de l'année suivante.

Toutes les entreprises interrogées adressent des re-prévisions au groupe ou aux actionnaires. En matière de fréquence, on constate une grande hétérogénéité, puisque le nombre de re-prévisions varie de un à douze. Trois fréquences sont cependant nettement plus souvent mentionnées :

- 2 re-prévisions (généralement à mi-parcours de chacun des 2 semestres) : dans 11 entretiens (1, 13, 15, 16, 20, 23, 25, 26, 28, 29, 30) ;
- 3 re-prévisions (généralement une à la fin de chacun des 3 premiers trimestres) : dans 7 entretiens (3, 4, 6, 7, 12, 19, 27) ;
- des re-prévisions mensuelles ou quasi-mensuelles dans 7 entretiens (5, 8, 9, 10, 11, 17, 22) ; dans deux entretiens (10, 17), il est cependant souligné que toutes les re-prévisions ne présentent pas le même niveau de détail : généralement, 3 re-prévisions (celles qui concluent les trimestres) sont beaucoup plus détaillées que les autres.

Les fréquences nettement plus marginales sont les suivantes :

- une re-prévision (au bout de 3 mois) : un entretien (18)
- 4 re-prévisions (une chaque fin de trimestre) : deux entretiens (14 et 24)
- 5 re-prévisions : un entretien (21)
- 6 re-prévisions (ou plus) : un entretien (2) ; il s'agit en fait de re-prévisions mensuelles mais ne commençant généralement qu'à partir du 2^{ème} semestre (ou plus tôt si une dérive grave apparaît).

En matière d'horizon des re-prévisions, on constate 3 grands cas de figure différents :

- des re-prévisions à fin d'année budgétaire : dans 25 entretiens (tous sauf les 5 mentionnés dans les deux autres cas de figure)
- des *rolling forecasts* (ou prévisions glissantes : cette pratique est mentionnée dans un entretien (9), où même deux types de *rolling forecasts* sont pratiqués tous les mois : une prévision précise à 3 mois et une prévision moins détaillée à 12 mois. On notera également qu'une pratique assez proche est mentionnée dans deux entretiens (5 et 10) ; dans ces deux entreprises, des *rolling forecasts* mensuels avec un horizon constant de 6 mois sont réalisés les 7 à 8 premiers mois de l'année puis, à partir d'août ou septembre, y sont ajoutées des prévisions de l'année budgétaire à venir (allongeant ainsi l'horizon de prévision de 17-18 à 12-13 mois).
- des re-prévisions plus calées sur le semestre : dans deux entretiens (21, 24) ; dans l'entretien 21, chaque semestre donne lieu à deux re-prévisions : une au bout de 3 mois et une autre très précise au bout de 5 mois ; de plus, il est réalisé en mai une deuxième version budgétaire du deuxième semestre, qui consiste à affiner la première version réalisée de manière peu détaillée à l'automne. Dans l'entretien 24, quatre re-prévisions sont réalisées (à mi-trimestre) et elles ont un double horizon : un à fin de trimestre en cours (re-prévision détaillée) et un à fin de semestre en cours (prévision plus grossière) ; de plus, la dernière re-prévision voit son horizon basculer à 15 mois.

Soulignons que sur les cinq entités ayant plus ou moins des *rolling forecasts* (9, 5, 10, 21, 24), les re-prévisions se substituent au budget uniquement pour une (21). En revanche, parmi les 25 entités pratiquant des re-prévisions à fin d'année, trois entités (1, 16, 28) ont la possibilité que la première re-prévision se substitue au budget (= > devienne un budget révisé).

On constate également une grande diversité quant aux fonctions des re-prévisions et l'esprit dans lequel elles sont faites. Lorsque plusieurs re-prévisions sont réalisées dans l'année, la (ou les) dernière(s) a (ont) surtout une fonction d'atterrissage à fin d'année. Les re-prévisions réalisées durant le troisième trimestre peuvent aussi servir de base à la négociation du budget de l'année à venir et peuvent dans ce cas prendre un tour plus politique. Les re-prévisions qui se situent plus tôt dans l'année peuvent avoir des fonctions plus diverses et nuancées et parfois multiples, selon les entreprises :

- atterrissage réaliste sans être totalement fataliste : dans neuf entretiens (2, 3, 4, 6, 8, 13, 19, 20, 24), les re-prévisions se situant en début d'année cherchent à donner une prévision d'atterrissage vraisemblable sous réserve d'un maintien raisonnable des efforts.
- re-prévision volontariste : dans huit entretiens (5, 10, 11, 14, 17, 23, 25, 27), les premières re-prévisions cherchent à inciter à la décision de nouvelles actions, afin de respecter, voire dépasser, l'objectif budgétaire annuel final ; ces prévisions correspondent au meilleur niveau de performance envisageable et peuvent amener à réviser à la hausse les prévisions budgétaires initiales sur les mois restant à courir.
- extrapolation du réalisé : dans quatre entretiens, (15, 22, 26, 29), les premières re-prévisions sont une extrapolation pure et simple du réalisé des premiers mois, qu'il soit plutôt meilleur ou moins bon que les prévisions budgétaires initiales ; l'extrapolation correspond plutôt à un calcul d'atterrissage fataliste dans la mesure où l'on considère qu'il n'est guère possible d'entreprendre des actions susceptibles d'avoir des retombées avant la fin de l'année.
- ajustement mécanique aux nouvelles informations ou hypothèses sur des éléments non maîtrisables par l'entité (volumes d'activité pour des entités de production, cours d'une matière première, changement majeur sur le marché, etc.) ; cette pratique est utilisée pour certaines des re-prévisions dans quatre entretiens (9, 16, 21, 28). Elle peut être assimilée à une forme de révision pure et simple du budget, où la re-prévision se substitue au budget en tant qu'objectif (si ce n'est pour le calcul des incitations, du moins comme référence pour le pilotage du reste de l'année) ; lorsque l'ajustement est réalisé suite à des modifications de volume, cela correspond à la pratique dite du « budget flexible », utilisée pour des centres de coûts ne maîtrisant pas leurs volumes d'activité.
- re-prévision « politique » : dans cinq entretiens (7, 12, 15, 18, 30), certaines re-prévisions ont tendance à minimiser la performance à fin d'année (qui s'annonce généralement meilleure que celle prévue au budget), soit par simple prudence, soit pour éviter que le groupe ne mette une pression sur le reste de l'exercice.
- précision d'une première version budgétaire grossière : dans deux entretiens (1, 21), une des re-prévisions sert à affiner la prévision budgétaire peu précise réalisée quelques mois auparavant.
- ne modifient en rien la prévision sur le reste de l'année, lorsqu'elles consistent à ajouter au réalisé des mois écoulés les prévisions budgétaires pour les mois restants, sans rien y changer : dans deux entretiens (12, 22), du moins pour les premières re-prévisions.

Fonction et ambition des re-prévisions fournies au groupe : verbatim

Re-prévisions volontaristes = meilleur niveau de performance envisageable

10 : (re-prévisions à horizon semestriel) : Ce n'est pas juste un calcul d'atterrissage à fin de semestre en extrapolant à partir du réalisé. C'est clairement encore challenging : si on a pris un peu de retard sur les 2 premiers mois, il faut que l'on re-dispatche sur les 4 mois à venir pour se rapprocher le plus possible de l'objectif initial.

14 : C'est très volontariste car l'analyse se fait surtout sur l'analyse du reste à faire. Donc, les bons vieux calculs du genre : à fin avril, vous avez fait un tiers, vous rajoutez 2/3 et vous voyez ce que ça donne, et bien, ce n'est pas que ça et heureusement. C'est donc une analyse de l'année, mais aussi une analyse du reste à faire et c'est assez volontariste.

Atterrissage réaliste = réalisations vraisemblables avec maintien raisonnable des efforts

2 : L'objectif des re-prévisions est de savoir si on va atteindre ou pas les prévisions à l'horizon annuel et, si ce n'est pas le cas d'essayer de voir si on peut encore rectifier le tir. Ceci dit, si on a été très mauvais sur les 2 premiers trimestres, il serait illusoire d'espérer que cela va s'arranger et qu'e l'on va tout pouvoir rattraper sur les deux derniers trimestres.

6 : Souvent, ce qui impactait les choses, c'était les volumes. Mais s'il y avait par ailleurs des dérives et qu'on pensait pouvoir les rectifier, on en tenait compte. On ne repercutait dans la re-prévision que les dérives qu'on n'était pas capables de récupérer.

9 : Avec les forecasts à 3 mois, on essaie d'affiner les prévisions de volume et, derrière, on recalcule les charges en fonction du volume. Pour les forecasts à 3 mois, c'est clairement « quelle est la photo des ventes et des charges qui vont avec ? », très fiable pour le 1^{er} mois et pas mal aussi pour les 2 mois futurs. En revanche, pour les forecasts sur 12 mois, ce n'est pas du tout pareil, l'aspect stratégie et un peu plus moyen terme apparaît clairement. Avec les forecasts à 12 mois, il y a plus

de contrainte pour essayer de rester cohérent avec le budget ou avec ce qu'on a expliqué des variations par rapport au budget.

13 : On essaie d'être réalistes en essayant de ne pas être totalement fatalistes, de rester quand même un peu challenging. C'est plus une re-projection.

19 : On essaie bien de redresser la barre pour les deux premières re-prévisions, mais pour la troisième, les carottes sont cuites.

24 : *Quel est l'objectif de vos 3 re-prévisions ?*

La crédibilité. C'est à dire que, s'il y a de très bonnes ou de très mauvaises nouvelles, on ne va pas attendre la fin du trimestre pour les annoncer, il faut les donner tôt. Mais s'il n'y a rien de spécial, c'est plus une revalidation que les plus et les moins, grosso modo, nous permettent d'arriver à notre objectif global.

Atterrissage fataliste ou prudent, extrapolation du réalisé

15 : Pour la PFA (prévision de fin d'année) classique financière, vis-à-vis du groupe, on est prudents.

29 : Les re-prévisions sont des atterrissages à fin d'année pour que le groupe puisse piloter par rapport aux discussions qu'il peut y avoir au sein du comité des comptes ou du conseil d'administration, ou encore parce que ça remet en cause la stratégie que le président voit à 2 ou 3 ans. Alors, si tout va mal, comme je dis, « le pire est toujours sûr », il n'y a pas de raison que ça ne continue pas à s'accroître, même si, je trouve qu'on est trop faibles sur les plans d'action budgétaires. L'écart négatif, on le présentera comme quelque chose qui va s'accroître dans le temps.

Ajustement mécanique à de nouvelles données

1 : Il y a encore 2 ou 3 ans, on devait finaliser le budget pour le mois d'octobre, où il était gravé dans le marbre. Et puis, compte-tenu des très bons résultats, on faisait un autre budget vers février et on remoulinait. C'était une vraie révision. Et, comme ça s'est passé un certain nombre de fois, il y a le côté très pragmatique du groupe qui a dit : eh bien, au mois d'octobre, vous rendez juste un draft, avec un package très limité, qui se réduit à tout ce qui est clé chez nous : les plans média, le MKG, les ventes par familles de produit. Et le package complet et définitif, c'est en février. Désormais, c'est devenu le schéma habituel.

28 : En fait, le révisé 1, en avril, remplace complètement le budget, mais c'est à cause des fluctuations de volume. Si on a moins de volume que prévu, c'est impossible pour nous d'aller trouver un nouveau client en dehors du groupe en quelques mois. Alors, on essaie juste de tenir au mieux les prix de revient.

Et votre révisé 2, quel est son objectif ?

C'est l'antichambre de l'arrêté des comptes.

Re-prévision politique

7 : *Est-ce qu'elles sont encore un peu challenging, les réactus ?*

L'actu 1 qu'on vient de faire, clairement, non, et pourtant, il est au-dessus du budget.... Dans tous les cas que j'ai vécus, j'ai toujours eu un actu 1 meilleur que le budget. L'idée, c'est d'être le plus proche possible du budget, mon actu 1, il ne faut surtout pas qu'il force vers le haut le compte de résultat. Je n'ai aucun intérêt à me mettre la pression sur l'actu 1. N'allez pas dire ça au groupe !! Ceci dit, ce sont clairement des instructions, pas écrites, mais orales de la DAF de la division (niveau intermédiaire avec le groupe)...Mais, forcément, s'il y avait une catastrophe, je l'acterais : le but, c'est quand même de prévoir l'atterrissage.

18 : C'est-à-dire qu'en fait, lors des re-prévisions, il est bien vu d'être sur le plan ou idéalement un tout petit peu au-dessus, mais après, la question c'est : si vous êtes un tout petit peu au-dessus avec la première, est-ce que vous partez du principe que vous baissez un peu les 3 trimestres suivants ou pas ? C'est tout le côté politique de la chose... Donc, on fait un peu mieux au premier trimestre, mais en fait on maintient la prévision du reste.

30 : *Donc, ce qui est surtout étudié par le groupe, c'est le m2 vendu et les prix de vente, pas les marges. Mais alors, s'il y a un écart entre le CA réel et le CA prévu, en quoi va plutôt consister la re-prévision ?*

Ca va vraiment dépendre des années, de ce qu'on va vouloir montrer ou pas...

Oui, vous, vous n'avez pas intérêt à donner une re-prévision trop favorable....

Ah bien non, c'est ce qui se passe, hein ! En plus, on est souvent mieux que le budget.

Ajout au réalisé du budget sur le reste à faire

12 : On en fait trois PFA ; on en fait une qui, à mon avis, n'a pas beaucoup de sens, qui est la 4+8 : on prend le résultat à fin avril et on met le budget pour les 8 mois suivants.

22 : En début d'année, c'est "je prends le déjà réalisé et je reconduis le budget sur les autres mois", parce qu'en début de l'année, c'est un peu difficile de faire autrement, et au fur et à mesure qu'on avance dans l'année, on se dit "mon point d'atterrissage ça devrait être ça".

Annexe 13 : Récapitulatif du type d'utilisation de la GB par le groupe ou les actionnaires

	Incitation dirigeant sur objectif budgétaire entité	Délégation d'action	Demande non systématique d'explication sur les écarts	Explication des écarts à des financiers, pas la hiérarchie	1 ères reprévisions visent respect objectif annuel	Ecart au budget restent seule référence pour pilotage	Plans d'action projets discutés lors négo budg.	Arbitrage final lors négo budg	Type d'utilisation GB
1	Oui	Non sur pub, oui sur tout le reste	Oui (jamais de questions)	Pas d'explic.	Non, le précisent	oui	peu	CA et moyens MKG	Diag
2	Oui	Moyen ?	Non (tjs réunion)	mixte	Oui -	oui	Oui	Marge puis tx croissance	Plutôt diag
3	Oui	Forte	Oui sur reporting financier, mais aussi tjs réunion DG avec N+1	non	Oui -	oui	Oui		Diag
4	Oui	très forte	Non, questions systématiques	oui	Pas forcément	Oui pour gpe	peu	Evolution marché => CA, puis résultat	Diag
5	Oui	oui	Non, toujours télé-conf	oui	Oui -	Non, aussi reprévis°	Pas obligatoire	résultat	Diag
6	Oui	? (pour le gpe)	non	?	Oui, mais en neutralisant effet volume-	oui	Oui, fort, pour argumenter budget	chiffres	Diag
7	Oui	oui	oui	?	Oui, mais facile !	oui	Moyen	Indic métiers, peu coûts	Diag
8	?	oui	oui	oui	+ ou -	oui	peu	Sur chiffres	Diag
9	Oui	moyen	Non, questions systématiques	?	non	non	Oui, fortement	CA et résultat	Plutôt interactif
10	Oui	? pour le gpe	non	non	Plutôt oui	Non, aussi reprévis°	Oui, bcp et par business model	Résultat, dévpt CA et volumes de prd	Hybride
12	Oui	oui	oui	non	Faites pour la forme	?	Peu	Cash, résultat et strat dévpt	diag
13	Oui	? pour le gpe	Moyen sur les chiffres, faible sur les actions	non	Oui -	oui	Présentés plus que discutés	ascendante et sur chiffres	Plutôt diag
14	Faible	non	non	oui	oui	oui	Oui, fort	Chiffres et actions	Hybride
15	Oui	oui	non	non	non	Non, année N-1 plus forte	oui	Chiffres et un peu actions	Hybride

16	Oui	oui	Non, mais + sur aspects financiers	non	non	oui	non	Répart CA, coûts truct faible	Plutôt diag
	Incitation dirigeant sur objectif budgétaire entité	Délégation d'action	Demande non systématique d'explication sur les écarts	Explication des écarts à des financiers, pas la hiérarchie	1ères reprévisions visent respect objectif annuel	Ecart au budget restent seule référence pour pilotage	Plans d'action projets discutés lors négo budg.	Arbitrage final lors négo budg	Type d'utilisation GB
18	Oui, mais que évolut° / N-1	oui	oui	non	non	Non, année N-1 et benchmarking	peu	chiffres	Plutôt diag
19	Oui	oui	oui	non	oui	oui	peu	consensus interact°(CA) et négo charges	Diag
20	oui	oui	oui	oui	Officiellemt, oui, mais réalisé 1 ^{er} trim meilleur que budget	Moyen, année N-1 réf aussi	peu	chiffres	Diag
21	Oui	oui	oui	non	non	Non, reprévis°	peu	CA, puis FG puis résultat	Plutôt diag
22	?	oui	Oui	non	non	oui	Un peu	Consensus CA et taux de gestion	Diag
23	Faible	non	oui	?	oui	Peu d'importance pour pilotage	oui	Budget accepté même si chiffres pas tout à fait conformes au plan	Hybride
24	Oui	moyen	oui	non	non	oui	peu	chiffres	Plutôt diag
27	Oui	oui	oui	?	oui	Non, aspects hors budget aussi	non	chiffres	Diag
28	indirect	oui	oui	non	non	Non (budget flexible)	peu	Ascendante chiffres	Plutôt diag
29	oui	oui	Oui	oui	non	oui	oui	Evol CA, puis résultat	Diag
30	oui	oui	oui	oui	oui	oui	oui	Ventes, puis résultat	Diag

Utilisation par le groupe:

diagnostique : 14 entités (1, 3, 4, 5, 6, 7, 8, 12, 19, 20, 22, 27, 29, 30)

plutôt diagnostique : 7 entités (2, 13, 16, 18, 21, 24, 28)

hybride : 4 entités (10, 14, 15, 23)

plutôt interactive : 1 entité (9)

Annexe 14 : Récapitulatif sur l'implication des opérationnels dans la GB

	CA ; Effectif	Niveau de déclinaison du budget entité	Participation des opérationnels à l'élaboration des sous-budgets	Implication des opérationnels par rapport au suivi budgétaire	Participation et implication des opérationnels dans les re-prévisions	Niveau global d'implication
<i>9 petites à assez petites entités (CA < 100 millions d'euros ou effectif < 500 personnes)</i>						
1	43 ; 43	(entité commerciale) Déclinaison du CA par commercial + budget MKG et publicité	Faible, en dehors du MKG ; le CG construit le budget global sur la base des prévisions de vente réalisées par le DG et du budget MKG	Le seul écart qui compte est celui sur le CA => seul le DG et un peu le dir. commercial sont intéressés	Fait par le CG plutôt par extrapolation du réalisé et d'infos obtenues par ailleurs sur les prévisions de vente	1 + 1 + 0 + 0 = 2
3	160 ; 160	N-1 et N-2 du DG	Construction assez collégiale du budget global par les N-1	Analyse mensuelle globale en CODIR + analyse plus fine en réunions internes par processus	Reprévisions internes mensuelles, analysées en même temps que les écarts	2 + 2 + 2 + 0 = 6
7	50 ; 50	Pour les 3 membres du CODIR + les commerciaux + 1 des resp. opérationnels + la filiale étrangère	Les 3 membres du CODIR (commercial, MKG et DAF, sauf sur frais de structure et frais de personnel) + la filiale ; pas les commerciaux ni le resp opérationnel pourtant doté d'un sous-budget	Reporting mensuel adressé au groupe n'est pas analysé en interne tous les mois. Analyse interne des écarts seulement trimestrielle : réunions au sein des services et au niveau d'un CODIR élargi.	Faites en central par le DAF un mois avant les clôtures trimestrielles ; opérationnels pas concernés.	1 + 1 + 1 + 0 = 3
8	1,8 ; 35	Pas de réels sous-budgets, mais objectifs individuels non monétaires en lien avec le budget global	Le DAF construit seul le budget global sur la base des infos opérationnelles	Ecarts monétaires non communiqués en interne, mais TdB sur INM communiqués tous les 3 mois et analysés au sein de chaque direction et au global en CODIR	les re-prévisions financières sont faites par la DAF mais pas communiquées en interne. Les objectifs individuels qui sous-tendent le monétaire peuvent être réaménagés si besoin en cours d'année.	1 + 0 + 1 + 0 = 2
9	25 ; 300 (+ 200 intérim)	4 sous -budgets : commercial (fait par le DG), maintenance, 2 activités industrielles ; certains services n'ont pas de sous-budgets	Opérationnels peu impliqués dans la construction des sous-budgets ; le budget est plus fait « en chambre » par le DG et le DAF.	Les responsables des sous-budgets sont informés des écarts, qui sont discutés toutes les semaines en CODIR. Ecarts regardés de très près	Re-prévisions à 3 mois faites mécaniquement par le DAF à partir des commandes ; re-prévisions à 12 mois : à partir des commandes, des plans d'action et du budget	1 + 0 + 2 + 0 = 3
16	4 ; 11 + 17 Asie	Un seul budget global, mais 3 TdB qui en découlent pour chacun des 3 N-1	Budget global fait de manière collégiale avec les 3 N-1	Réunion mensuelle avec tous les collaborateurs en France et compte-rendu envoyé en Asie	Faite par le CG, mais pour le groupe, sans utilisation interne	1 + 1 + 2 + 0 = 4
18	18 ; 45	Pas de	Discussion	Analyse des	Fabriquée par le	0 + 1 + 1 + 0 = 2

		responsabilité réelle sur des sous-budgets, hormis pour les commerciaux sur le CA	collégiale des membres du CODIR sur une proposition fabriquée par le DAF	écarts en CODIR et, pour l'usine, réunion du middle management ; pour les ventes, suivi informel + fréquent	DAF sur la base d'infos opérationnelles	
28	6,5 ; 40	Le DGA (qui est aussi resp commercial) et l'opérateur externe en charge de l'usine (le responsable qualité, N-1 du DGA, n'a pas de sous-budget)	Le budget est fabriqué par le DGA-commercial, le directeur usine et le DAF	PDG, DGA-commercial et DAF, pas l'usine	Faites par le DAF et le DGA commercial en fonction des évolutions de volume	1 + 1 + 0 + 0 = 2
30	90 ; 340	(entité commerciale) ; budget des ventes décliné jusqu'au niveau de chaque commercial	Directeur des ventes et les responsables des ventes pays participent à la prévision de CA, le reste du budget est fait par le CG°.	Suivi fréquent des ventes ; pour le reste, TdB global présenté tous les mois pour info en réunion avec tous les chefs de service, mais faible implication	Faites par le CG d'après prévisions commerciales ; seule la partie ventes, pas la marge, est vraiment analysée en interne	1 + 1 + 0 + 0 = 2
<i>21 moyennes à très grosses entités (CA > 100 millions d'euros ou effectif > 500 personnes)</i>						
2	NC	Déclinaison par business unit, par magasin, par service fonctionnel	Chacun fait et propose son sous-budget	Réunion mensuelle de chaque resp avec son N+1, discussion d'actions correctives	Remontées des opérationnels	3 + 2 + 2 + 2 = 9
4	500 ; 700	Les 15 N-1	Chacun des N-1 fait son sous-budget	Écarts communiqués aux 15 N-1 puis réunion mensuelle globale pour les analyser avec PDG	Elaborées par le CG en tenant compte d'infos opérationnelles ; servent ensuite aussi en réunion pour l'analyse du réalisé (comme le budget et année A-1)	2 + 2 + 2 + 1 = 7
5	4000 ; 5500	Déclinaison pour chaque manager, à chaque niveau	Totalement impliqués	Discussions mensuelles avec les responsables concernés	Remontées des opérationnels et discutées ; opérationnels s'engagent dessus	3 + 2 + 2 + 2 = 9
6	120 ; ?	+ de 80% de l'organigramme (resp de départements et chefs de services) + relais par des INM pour achats et industrie	Toutes les personnes ayant un sous-budget sont impliquées	Chiffres accessibles tous les mois sous SAP. Réunions mensuelles d'analyse des écarts	Les deux 1ères sont surtout faites par le CG, avec peu de participation des opérationnels ; la 3 ^{ème} , faite en même temps que le budget, implique fortement les opérationnels	3 + 2 + 2 + 1 = 8
10	150 ; 1000	à leur niveau, ont 20 filiales regroupées en 6 régions	Totalement impliqués dans construction des sous-budgets	Revue mensuelle pour expliquer les écarts ; bcp d'échanges	Remontées des opérationnels et discutées tous les mois en même temps que les écarts, sur la base des niveaux de	2 + 2 + 2 + 2 = 8

					risques des affaires	
11	100 ; 800	Chaque N-1 et, au sein de la fonction commerciale, chaque point de vente	Budgétisation tirée par les ventes, dont la prévision est faite à 3 personnes. Les autres sont peu impliqués sur la construction des aspects monétaires (calculés de manière plutôt centrale), mais présentent leurs budgets et doivent justifier par les plans d'action.	Les resp. budgétaires reçoivent leurs écarts sur budget tous les 3 mois ; sont interrogés si dérive ;	Faites dans les grandes masses par la DAF, sans les opérationnels ; communiquées juste au PDG, qui peut prendre décisions sur leur base	1 + 1 + 1 + 0 = 3
12	2500 ; 9000	Décliné aux différents niveaux managériaux	Totalement impliqués ; chaque manager présente à son N+1	Discuté avec les responsables lors de réunions mensuelles	La re-prévision qui précède le budget est proposée par les opérationnels et très discutée par les N+1 ; les autres sont faites de manière plus mécanique	3 + 2 + 2 + 1 = 8
13	412 ; 1700	assez bas (tous les cadres, pas les agents de maîtrise)	Totalement impliqués dans construction des sous-budgets ; très forte culture de gestion	Analyse mensuelle globale en CODIR et, en amont, bcp plus fine et souvent + fréquente, avec INM, au sein des directions. Analyse très poussée	Re-prévisions faites par le CG, en consultant si besoin les opérationnels ; sont par ailleurs présentées en CODIR, mais opérationnels peu impliqués	3 + 2 + 2 + 0 = 7
14	2500 ; 10000	15 sous-budgets au niveau de notre interlocuteur ; déclinaison en dessous non abordée	Totalement impliqués dans construction et présentation des sous-budgets	Opérationnels donnent explications à leur contrôleur de gestion et à leur N+1	Tous les resp budgétaires sont impliqués sur re-prévisions 2 et 3 ; moins fortement sur prévisions 1 et 4.	2 + 2 + 2 + 1 = 7
15	400 ; 2500	Jusqu'en bas de l'organigramme (tous les chefs de service)	Totalement impliqués dans construction des sous-budgets ; processus bottom-up, mais négocié	Analyse détaillée des écarts dans des réunions mensuelles	Reprévisions internes mensuelles, faites par les opérationnels et discutées en même temps que les écarts	3 + 2 + 2 + 2 = 9
17	3800 ; 21000	Totalement capillaire (atelier, machine, marque, enseigne, produit), avec INM prenant le relais du monétaire aux niveaux les plus bas	Chaque manager est impliqué dans construction de son budget et présente à son N+1	Chaque niveau explique ses écarts en réunion avec le CG	Remontées des opérationnels, qui sont très impliqués dans leur respect	3 + 2 + 2 + 2 = 9
19	? ; 73000	3 niveaux : national, départemental, terrain	Opérationnels impliqués ; chaque niveau présente au niveau N+1	Ecarts accessibles dans base informatique en fin de M+1 ; pas de réunion	Extrapolation mécanique mensuelle faite en central, sur la base du réalisé	3 + 2 + 0 + 0 = 5

				particulière pour les expliquer		
20	130 ; 800	Pour chaque manager, opérationnel et fonctionnel, et pour chaque commercial	D'abord pré-budget avec les 6 membres du CODIR, puis tous les managers totalement impliqués dans la construction des sous-budgets	Ecarts communiqués tous les mois sous Cognos ; discussion globale en CODIR et plus spécifique au sein de chaque direction	Remontées des opérationnels, mais pas fiables car la 1 ^{ère} est toujours trop optimiste et la 2 ^{ème} , catastrophique	3 + 2 + 1 + 1 = 7
21	900 ; 1800	Niveau N-1 et N-2 pour la distribution et niveau N-1 pour les services fonctionnels	Totalement impliqués	Analyse des écarts en réunion mensuelle pour les fonctions opérationnelles et en réunion trimestrielle pour les fonctions support	Faites avec opérationnels et se substituent au budget pour le pilotage interne (sauf pour commerciaux)	2 + 2 + 2 + 2 = 8
22	487 ; 460	Niveau N-1 à N-2 selon les services	Plupart des lignes budgétaires sont faites en central (revenus, frais de personnel, extrapolation mécanique des coûts) ; seul resp MKG est vraiment associé à la construction de son budget	Ecarts communiqués aux opérationnels ; ceux sur les revenus sont commentés en réunion, mais les écarts sur sous-budgets sont peu suivis par les opérationnels, sauf par le MKG	Réalisées par le CG, par extrapolation	2 + 1 + 0 + 0 = 3
23	? ; 5000	N-1 et N-2.	Totalement impliqués dans construction et présentation de leurs budgets	Ecarts communiqués à un rythme différent selon les activités, mais peu d'attention y est portée.	Remontées des opérationnels et donnent lieu à discussion	2 + 3 + 0 + 2 = 7
24	1000 ; 2800	Jusqu'en bas de l'organigramme	Très impliqués, notion de responsabilité budgétaire très forte.	Très forte attention aux écarts, explications lors de discussions informelles et de réunions mensuelles	Plutôt faites par le CG, qui va si besoin chercher infos auprès des opérationnels	3 + 2 + 2 + 0 = 7
25	22000 ; 230000	Plus ou moins finement déclinés selon les branches	Totalement impliqués	Totalement impliqués, avec proposition d'actions correctives dans des revues de gestion mensuelles	Remontées des opérationnels et challengées	2 + 2 + 2 + 2 = 8
26	10600 ; 55000	chaque patron d'activité au niveau de notre interlocuteur, mais déclinaison plus fine au sein de chaque activité	Totalement impliqués dans construction et présentation de leurs budgets	Analyse des écarts en réunion mensuelle de chaque entité avec son N+1	Remontées des opérationnels et discutées	3 + 2 + 2 + 2 = 9
27	400 ; 300	Env. 10 sous-budgets au niveau de notre interlocuteur	Totalement impliqués dans construction et présentation de	Reporting mensuel au groupe ne donne pas lieu à analyse	Remontées des opérationnels et peuvent être discutées en	2 + 2 + 1 + 2 = 7

		(chaque circuit de distribution + 1 pour chaque fonction) ; par ailleurs, env 200 budgets par projet (GB matricielle fonctions/ projets)	leurs sous-budgets	interne. Analyse interne des écarts se fait trimestriellement, lors des re-prévisions, lors d'une réunion globale et associant plus que les N-1.	réunion large en même temps que les écarts	
29	350 ; 600	20 agences, 15 filiales, + services fonctionnels	Sous-budgets proposés par les responsables concernés	Resp concernés reçoivent le suivi de leur budget ; rédigent des commentaires, de qualité inégale ; implication très faible de leur part ; pas de réunion systématique	1 ^{ère} re-prévision faite sans eux, la 2 ^{ème} est faite avec eux car en même temps que le budget	2 + 2 + 0 + 1 = 5

Déclinaison du budget :

La taille de l'entité interrogée influence le niveau de déclinaison interne du budget. En effet, la proportion d'entités n'éclatant pas ou peu leur budget global en sous-budgets¹⁵⁰ est nettement plus élevée dans les petites à assez petites entités (chiffre d'affaires inférieur à 100 millions d'euros ou effectif inférieur à 500 personnes) que dans les plus grandes. Ainsi, parmi les 9 entités de petite ou assez petite taille :

- deux (3 et 7) procèdent à une déclinaison systématique du budget global en sous-budgets ;
- cinq (1, 9, 18, 28, 30) procèdent à une déclinaison partielle, ne dotant que certaines fonctions de sous-budgets ;
- deux (8, 16) ne déclinent pas monétairement leur budget global ; on notera cependant que pour dans ces deux entités, il existe une déclinaison fine mais non monétaire du budget global, sous forme d'objectifs sur des INM.

En revanche, les vingt et une plus grosses entités procèdent toutes à une déclinaison systématique de leur budget global, mais à un niveau plus ou moins fin :

- dix (4, 10, 11, 14, 21, 22, 23, 25, 27, 29) procèdent à une déclinaison jusqu'aux niveaux N-1 ou N-2 selon la taille de l'entité,
- onze (2, 5, 6, 12, 13, 17, 19, 20, 24, 26) assignent un sous-budget à tout manager, y compris parfois des responsables de service n'ayant pas de collaborateurs.

Cette dernière catégorie permet de souligner que la taille influence mais ne détermine pas totalement la finesse de la déclinaison budgétaire, puisque ces onze entités dotent de budgets des services regroupant un nombre de personnes très faible et inférieur à l'effectif d'entités ne procédant pas ou partiellement à une déclinaison budgétaire.

Cependant, l'existence de sous-budgets ne signifie pas toujours que les responsables de services ou fonctions concernés sont associés à la construction de leur budget. Ainsi, parmi les vingt huit entités procédant peu ou prou à une déclinaison de leur budget global, cinq (1, 7, 9, 18, 22) dotent certains services de sous-budgets sans toujours consulter leurs responsables ou pas sur toutes les lignes budgétaires, alors même que deux de ces entités procèdent pourtant à une déclinaison assez fine de leur budget global (7, 22). Dans une autre (28), seuls deux opérationnels sont dotés et associés à un sous-budget. A l'inverse, les deux entités (8 et 16) ne réalisant pas de sous-budgets travaillent néanmoins avec les opérationnels sur des objectifs non monétaires intimement liés au budget et l'une d'elle (16) associe tous les membres du CODIR à l'élaboration du budget global de l'entité, dans une démarche collégiale.

Implication plus générale des opérationnels dans la GB

L'implication des opérationnels et des différents managers par rapport à la gestion budgétaire ne peut être jugée sur les seuls critères de la responsabilité par rapport à un budget et de la participation à

¹⁵⁰ A l'exception de la déclinaison du budget global des ventes en objectifs de vente par commercial, qui est systématique dans tous les entretiens concernés.

l'élaboration d'un budget ; elle dépend aussi de l'intérêt porté en cours d'année aux écarts sur budget et aux re-prévisions (voire à la participation à l'élaboration de ces dernières). En ce qui concerne l'analyse des écarts, nous l'apprécions à travers deux facteurs :

- les responsables budgétaires produisent-ils (avec l'aide du contrôle de gestion) des analyses de leurs écarts sur budget ou sont-ils juste informés, ou encore n'ont-ils pas l'information ?
- l'analyse des écarts donne-t-elle lieu à réunion avec la hiérarchie ? Et si oui, ces réunions sont-elles systématiques ou n'ont-elles lieu qu'en cas de dérive ?

En ce qui concerne les re-prévisions, l'implication des opérationnels peut être évaluée d'après les facteurs suivants :

- participent-ils à leur élaboration ?
- si oui, leurs re-prévisions sont-elles discutées par la hiérarchie ?

Les éléments de réponse apportés à ces différentes questions sont les suivants.

En matière d'analyse des écarts :

- dans dix huit entités (2, 3, 4, 5, 6, 9, 10, 12, 13, 14, 15, 16, 17, 21, 24, 25, 26, 27) les écarts sont systématiquement présentés et discutés en réunion avec les responsables concernés ;
- dans six entités (7, 8, 11, 18, 20, 29), les responsables budgétaires connaissent leurs écarts (monétaires ou sur INM liés), peuvent y attacher une certaine importance mais ne doivent s'en expliquer que lorsqu'il y a dérive ou moins fréquemment que la périodicité de calcul des écarts ;
- dans six entités (1, 19, 22, 23, 28, 30), les écarts sont plus ou moins mis à disposition des responsables budgétaires, charge à eux de les analyser ou pas ;

En matière de re-prévisions :

- dans dix entités (2, 5, 10, 15, 17, 21, 23, 25, 26, 27), les re-prévisions sont élaborées par les services ou fonctions concernés, leurs responsables s'engagent dessus et sont généralement questionnés à leur propos ;
- dans six entités (4, 6, 12, 14, 20, 29), seules certaines re-prévisions sont élaborées par les services concernés ou, bien que toutes élaborées par les services concernés, sont peu discutées par la hiérarchie ; lorsque les responsables budgétaires ne sont fortement impliqués que dans certaines re-prévisions, ce sont généralement celles qui précèdent ou qui sont faites en même temps que le budget et dont l'examen fait partie de la négociation du budget de l'année suivante ;
- dans 14 entités (1, 3, 7, 8, 9, 11, 13, 16, 18, 19, 22, 24, 28, 30), les re-prévisions sont effectuées par le contrôle de gestion sans réelle implication de la part des opérationnels, plus ou moins en faisant appel des informations récoltées par ailleurs.

Au global, nous avons évalué l'implication des opérationnels dans la GB en appliquant des notes aux quatre facteurs pris en compte pour en juger :

- le niveau de déclinaison est noté entre 0 et 3 : 0 pour aucun sous-budget, 1 pour une déclinaison partielle ou sous forme d'INM, 2 pour une déclinaison systématique mais restant à un assez haut niveau de responsabilité, 3 pour une déclinaison systématique et descendant à des niveaux bas de responsabilité ;
- la participation des opérationnels à l'élaboration des sous-budgets a été notée entre 0 et 2 : 0 pour aucune participation des opérationnels, 1 pour la participation de quelques-uns seulement des responsables budgétaires, 2 pour la participation systématique de tout responsable budgétaire ;
- l'implication par rapport aux écarts a été notée entre 0 et 2 : 0 lorsque que les responsables budgétaires connaissent ou peuvent connaître les sous-écarts mais y attachent peu d'importance, 1 lorsque les écarts sont connus, souvent remontés par les responsables budgétaires eux-mêmes, mais ne donnent lieu à question que si dérive, 2 lorsque les écarts donnent systématiquement lieu à réunion avec la hiérarchie ;
- l'implication par rapport aux re-prévisions a été notée entre 0 et 2 : 0 lorsque les re-prévisions sont faites par le contrôle de gestion, 1 lorsque les opérationnels participent à l'élaboration seulement partiellement ou de quelques re-prévisions mais pas toutes, 2 lorsque toutes les re-prévisions sont élaborées et transmises par les opérationnels à leur hiérarchie.

Sur ces bases, et parmi les 30 entretiens, on constate :

- une forte implication des opérationnels (note totale de 8 ou 9) dans dix entretiens (2, 5, 6, 10, 12, 15, 17, 21, 25, 26)
- une implication assez forte des opérationnels (note totale de 6 ou 7) dans huit entretiens (3, 4, 13, 14, 20, 23, 24, 27)
- une implication moyenne (note de 4 ou 5) dans trois entretiens (16, 19, 29)

- une faible implication (note de 0, 1, 2 ou 3) dans neuf entretiens (1, 7, 8, 9, 11, 18, 22, 28, 30)

On constate par ailleurs que la taille de l'entité semble fortement influencer le niveau global d'implication des opérationnels par rapport à la GB puisque l'implication est quasiment inexistante à moyenne dans 8 des 9 petites ou assez petites entités (toutes sauf entretien 3), mais dans seulement 4 des 21 plus grosses entités (19, 11, 22, 29). De plus, on notera que trois de ces quatre dernières entités ont des profils un peu atypiques : deux d'entre elles (19 et 22) ont pour actionnaire l'état et commencent seulement à passer d'une conception administrative de la GB à une conception plus de gestion ; quant à l'entité 11, il s'agit d'une entreprise indépendante, de taille moyenne, dont le PDG est l'actionnaire majoritaire et de loin le plus influent.

Néanmoins, au sein des deux catégories d'implication « assez forte » et « forte », les notes globales peuvent varier entre 7 et 10, ce qui traduit des différences sensibles d'implication. Or, il s'avère que ces différences ne s'expliquent pas par la taille des entités. Par exemple, parmi les entreprises de taille moyenne (effectif compris entre 500 et 1000 personnes), même en neutralisant le cas de deux entités particulières mentionnées précédemment (11 et 22), on constate des notes d'implication variant de 6 à 10 ; on constate le même phénomène au sein des entités ayant entre 1000 et 5000 personnes (notes variant entre 7 et 10) et au sein d'entités ayant plus de 5000 personnes (notes variant entre 8 et 10 si l'on met de côté l'entité 19 qui dépend de l'état).

Au sein des entités plus petites, le niveau d'implication, bien que plus faible dans l'ensemble, varie cependant entre 1 et 5 pour les entités employant moins de 40 personnes et entre 3 et 9 pour les entités employant entre 40 et 500 personnes.

Nous avons également cherché à savoir si le niveau d'implication des opérationnels était en lien avec le niveau de difficulté des objectifs, par croisement avec l'**annexe 12** :

		Difficulté des objectifs		
		Elevée	Moyenne	Faible
Implication	Forte	2, 5, 6, 10	12, 15, 17, 21, 25, 26	
	Assez forte	3, 4, 24, 13, 14, 20	27	23
	Moyenne		16	19, 29
	Faible	8, 9, 11, 28	1, 30	7, 18, 22

On constate que le niveau d'implication dépend assez peu du niveau de difficulté des objectifs. En effet :

- sur les dix entretiens où l'implication est forte, seules quatre ont un niveau élevé de difficulté ; les six autres parviennent donc à impliquer les opérationnels dans la GB alors que le niveau de difficulté est raisonnable ;
- sur les huit entités où l'implication est assez forte, six ont une difficulté élevée dont on pourrait attendre une implication plus forte et une, à l'inverse, a des objectifs faciles qui ne sont donc pas censés obliger les opérationnels à s'impliquer dans la GB
- sur les trois entités où l'implication est moyenne, la difficulté des objectifs est faible à raisonnable, ce qui est assez cohérent
- sur les neuf entretiens où l'implication est faible à presque nulle, seules trois entités ont un niveau de difficulté faible ; on peut donc considérer que les six autres ne parviennent pas à impliquer leurs opérationnels dans la GB ou cherchent à les impliquer par d'autres moyens pour faire face à un niveau de difficulté moyen à élevé.

Ainsi, pour dix neuf entités sur trente, l'implication par rapport à la GB ne correspond pas à ce qu'on pourrait attendre, dans un sens ou dans l'autre, au regard du niveau de difficulté des objectifs,

Nous avons également regardé si l'implication des opérationnels était en lien avec le calcul d'incitations sur des critères budgétaires, en distinguant dans ces critères le budget spécifique du budget global, par croisement avec l'**annexe 18** :

		Incitations tenant compte de critères budgétaires		Pas de critère budgétaire pour les incitations
		Au moins en partie sous-budgets spécifiques	Budget global = seul critère budgétaires	
Implication	Forte	2, 5, 6, 10, 12, 15, 17, 25, 26	21	
	Assez forte	3, 4, 14, 20, 23, 24, 27	13	
	Moyenne	19, 29	16	
	Faible	7, 30, 8	1, 11, 18, 28	9, 22

On constate que la présence de critères budgétaires et leur nature oriente assez fortement mais pas totalement l'implication des opérationnels dans la GB : l'implication / GB est faible dans les deux seules entités où il n'y a aucun critère budgétaire ; parmi les vingt huit autres, l'implication est assez forte à forte dans seize des vingt et une entités où le respect du sous-budget spécifique est un critère de calcul des incitations, contre seulement deux des sept où le budget global constitue le seul critère budgétaire pris en compte dans les incitations.

Quant au type d'actionnariat, il semble n'avoir quasiment aucune influence sur le niveau d'implication des opérationnels dans la GB. Pour les entités appartenant à un groupe coté avec actionnariat dispersé (marché financier dominant), les notes varient entre 3 et 10, pour les entités appartenant à un groupe coté avec actionnariat assez concentré ou à un groupe non coté mais ayant un actionnariat financier majoritaire, les notes varient de 1 à 10 et pour les entités ayant un actionnaire unique ou appartenant à un groupe familial non coté, les notes varient de 2 à 9.

Implication des opérationnels dans la GB : verbatims

Forte

5 (5500 salariés): Et en interne, qui participe à l'élaboration du budget ?

Une fois les objectifs fixés au global, ils sont déclinés aux niveaux les plus faibles : par pays et, à l'intérieur de l'activité, par lignes de produits, par deals. C'est vraiment décliné au niveau de responsabilité finale. C'est un travail en binôme entre la finance et le business. Le business est vraiment très impliqué. Enfin, il y a deux phases : une phase discussion avec le monde et là, c'est très financier ; le business est moyennement impliqué. Mais la phase de déclinaison se fait vraiment en partenariat avec le business.

[...] On fait et on demande un forecast tous les mois. Et on part du principe qu'un forecast, c'est un commitment. C'est-à-dire que, si un pays nous remonte un niveau de revenu et de coûts, il va le faire. Derrière, nous, la problématique qu'on a, c'est, comme on a un gap entre le forecast et l'objectif total, comment allouer ce gap de la façon la plus juste possible entre tous les pays. Et effectivement, là, pour l'allouer, je dirais que ce sont des discussions qui sont plus du business.

Et les forecasts qui vous sont remontés, est-ce que vous cuisinez pour savoir s'ils sont suffisamment ambitieux ?

Oui, ils sont cuisinés, puisqu'on a une télé-conf tous les mois. Bien évidemment, le forecast bouge, des pays se dégradent, d'autres s'améliorent, donc et, sur toutes ces variations, on cherche vraiment à challenger les feedback et on regarde ça sous trois angles : le premier, c'est où en est-on par rapport aux objectifs trimestriels du budget, puis où on en est quarter over quarter et enfin, où on en est year over year. Et on demande parfois des bridges pour expliquer les variations. Il est donc quasiment impossible pour un pays de remonter des choses incohérentes ou pas challenging ; ça se verrait tout de suite.

6 (150 millions €) : La déclinaison interne du budget allait jusqu'à quel niveau ?

Deux niveaux : les responsables de département et en dessous les chefs de service ; ça c'est pour les parties fonctionnement. Ensuite, vous aviez une direction achats qui était jugée sur les baisses de prix d'achat, une direction industrielle qui, au-delà de leur budget de fonctionnement, était jugée sur les rendements de synthèse chimique. Ils avaient des objectifs sur les chiffres du budget et sur les actions. Dans le catalogue d'actions, il y avait un nom derrière chaque action.

Et pour vos révisions, ces personnes étaient associées ?

Je dirais que le F1 et le F2 on les faisait au niveau du contrôle de gestion sans trop impliquer les opérationnels. Mais pour le latest estimate, c'était fait très, très précisément et de manière bottom-up.

[...] *Le suivi des écarts mensuel était transmis à qui ?*

Tous les opérationnels avaient accès en temps réel à leur budget, par SAP. Ensuite les résultats étaient revus tous les mois en comité de direction ; pour les dérives, les gens devaient amener des explications pour corriger le tir. Le contrôle de gestion faisait une synthèse, qui était destinée à tous les membres du comité de direction, soit une bonne dizaine de personnes. Pour certaines choses, ça descendait au niveau en dessous.

Et cette réunion se bornait plus à une simple présentation ou c'était vraiment l'occasion de creuser ?

Cela dépendait des situations. Généralement, ce qui intéressait le DG, c'était de comprendre. S'il sentait qu'il y avait besoin de creuser, il creusait. C'était impensable de venir simplement avec une info sans avoir déjà réfléchi l'action. Quand il y avait des choses sensibles, les gens étaient informés avant pour qu'ils puissent se préparer.

15 (2500 salariés) : *En interne, le process budgétaire descend jusqu'à quel niveau ?*

On descend jusqu'au plus bas niveau de responsabilité, chef de service : un chef de service, même s'il n'a que 5 personnes, va avoir un budget, un engagement en termes de coûts, un engagement de production, etc. Rien que pour les budgets de coûts, on doit avoir environ 120 chefs de service et il faut encore rajouter les centres de profit.

Et la discussion sur le budget se fait à chaque fois avec le niveau N+1 ?

Voilà. Dans le SBP2 (plan-budget à 3 ans), la fonction finance est centrale, elle est complètement associée au business, elle est même moteur ; la fonction finance est présente et challenge, avec le supérieur hiérarchique opérationnel.

[...] Vous avez des re-prévisions budgétaires en cours d'année ?

Oui, on deux PFA (prévisions de fin d'année) au niveau du groupe, mais en interne, c'est mensuel : dès qu'on a un évènement important, c'est noté dans nos re-prévisions.

[...] Et en interne, vous avez des réunions de suivi des écarts...

Oui, on a tous les mois des réunions de gestion, avec le DG et, du côté fonctions support, le responsable du MKG, le financier, la RH et la technique, plus parfois, le supply chain ou le juridique ; et, en face, du côté des BU, il y a les 3 patrons de BU et leurs financiers. L'objectif est de faire un point sur ce qui s'est passé le mois précédent et puis une revue de l'actualisation des données financières, opérationnelles, car on parle aussi de la prévision de fin d'année. La base de cette réunion, c'est l'analyse des écarts et tous les mois, en fonction des chiffres, je dis : voilà, il faut qu'on se focalise sur tels points C'est une analyse de ce qui s'est passé, une recherche de plans d'action, une compréhension des réalités terrain, une actualisation des re-prévisions, ... C'est vraiment une revue complète du business, tous les mois.

17 (21000 salariés) : *Combien avez-vous de sous-budgets ?*

Une infinité! C'est totalement capillaire. A l'intérieur d'une filiale, on va avoir une fonction MKG, une fonction industrielle, une fonction commerciale, une fonction gestion et une fonction RH. Au niveau MKG, chaque chef de produit va préparer le budget de sa marque ; les commerciaux vont faire les plans d'enseigne ; au croisement des prévisions MKG et des prévisions commerciales, on va trouver les volumes à produire, qu'on communique aux industriels ; chaque responsable d'usine et à l'intérieur de chaque usine, on a un chef de fabrication et des chefs d'atelier, ils vont tous se prendre des objectifs de capacité, de prix de revient, d'investissement et ça va descendre à chaque atelier. Alors, ils vont ensuite être déclinés en paramètres techniques : pour avoir tel prix de revient, telle machine va marcher à tant de tonnes à l'heure. Le processus budgétaire est très, très fin, il descend au niveau de l'atelier, de la machine, du produit, etc. Tout part des paramètres techniques et est traduit en termes financiers. Avec une animation très fine des contrôleurs de gestion des unités.

[...] Alors, comme vous avez une forte connexion entre tous les paramètres techniques et le budget, j'imagine qu'avec le suivi des écarts, vous avez aussi une sorte de tableau de bord qui contient des indicateurs sur les paramètres techniques. Est-ce que ça fait l'objet d'une exploitation conjointe ?

Alors, cela dépend beaucoup de la maturité des filiales en matière de gestion (en France, on a des filiales qui font du contrôle de gestion depuis 35 ans et puis on en a d'autres en Serbie où...), mais on va dire qu'en moyenne, il y a une animation mensuelle, où le contrôleur de gestion industriel rencontre les responsables d'usine sur la tenue des paramètres techniques par rapport au budget.

[...] En termes d'action –je ne parle pas des primes- qu'est-ce qui devient le plus significatif pour eux : les re-prévisions qu'ils viennent de faire ou toujours le budget ?

En termes d'action, ils nous ont communiqué un estimé, et ils vont tout faire pour le tenir. En plus, c'est le boulot des DG d'activité de challenger ces estimés et d'en mesurer la crédibilité. Donc ils passent leur temps, à partir d'un certain moment de l'année, à mesurer le reste à faire et à dire : « eh, Coco, tu tiens ton estimé ».

Assez forte

3 (160 salariés) : On a un seul budget, mais il y a des niveaux de synthèse différents. Il est préparé par un comité de pilotage, constitué des membres du comité de direction et de tous leurs n-1.

Oui, mais chaque service a son sous-budget à lui ?

Bien sûr, mais l'objectif pour toute l'entreprise, c'est l'atteinte du budget de l'entreprise. On n'a pas « ça c'est mon budget et le budget du voisin, je m'en fiche ». Il n'y a pas de cloisonnement, on partage tous les mêmes objectifs.

[...] Les chiffres inscrits au budget s'appuient sur des plans d'action ?

Complètement! Sur des plans d'action et sur des objectifs que chacun doit réaliser. Vous avez une cible globale, mais qui dépend de plein d'autres cibles. Pour ces autres cibles, chaque collaborateur, et notamment les cadres, a des objectifs individuels, avec des critères quantitatifs et des critères

qualitatifs. Dans les critères quantitatifs, il y a à la fois les objectifs de l'entreprise, mais aussi des objectifs individuels. Par exemple, le responsable de production aura le résultat de l'entreprise consolidé, mais il aura aussi son objectif de taux de rendement synthétique ; le responsable de la maintenance et des travaux neufs aura aussi comme objectif le taux de mise à disposition des lignes, etc. [...] Partir des plans d'action, ça responsabilise énormément les collaborateurs. Et on le descend même jusqu'aux ouvriers qui sont complètement partie prenante avec l'atteinte de ces objectifs. [...] On a des réunions internes par processus. J'anime, enfin, mes collaborateurs alimentent et animent les réunions production, maintenance, travaux neufs, les achats pour la partie « opérations ». Donc, il y a des revues à la fois qualitatives et quantitatives, avec des analyses d'écart et des analyses de causalité.

4 (700 salariés) : Combien de niveaux hiérarchiques sont concernés par des objectifs budgétaires ?

Jusqu'aux N-1 du DG, cela représente une quinzaine de personnes, qui sont vraiment intéressées par un budget. Après, à elles de le faire respecter à l'intérieur de leur division. Elles ont des objectifs financiers, qui sont très importants, et des objectifs non financiers.

Et à qui est ensuite distribué le document de suivi des écarts ?

Aux 15 personnes. Il y a une première phase où on sort les chiffres ; les responsables en prennent connaissance, les présentent ensuite devant le comité exécutif et, là, il y a une discussion.

14 (10 000 salariés) : En interne, l'examen des propositions budgétaires se fait sur une semaine complète où chaque fonction et chaque BU vient présenter son budget. Cela fait une quinzaine de présentations.

[...] Le suivi des écarts, vous m'avez dit qu'il était très important. Pour le faire, j'imagine que vous avez des contrôleurs de gestion par entité opérationnelle...

Effectivement, on a des contrôleurs de gestion pour chaque fonction et, au sein des opérations commerciales, pour chacune des business units. Donc on a une analyse très fine des écarts en interne.

Moyenne

16 (11 salariés + 17 en Asie) : Le budget, comme vous avez 3 grands pôles, est-ce que vous l'éclatez en 3 sous-budgets ?

Non, le budget qui est validé est global, valable pour tous ; il y a juste un sous-budget –et encore, c'est plus un sous-tableau de bord- pour chacune des activités en fait. [...] Le budget est fait de manière totalement collégiale [...] Maintenant, on est une entité qui n'a que deux ans, donc, un an seulement d'antériorité en termes de prévision budgétaire, ce qui fait que le contrôle de gestion ne saurait pas encore le faire presque tout seul et les gens sont encore motivés pour essayer de cadrer les choses. Et je pense que les trois responsables s'appuient sur leurs propres équipes pour obtenir les éléments.

Comment vous challengez, avant de soumettre au groupe, parce qu'après, on va vous cuisiner vous !

On fait tout cela de manière collégiale, on fait plusieurs réunions au cours desquelles on échange ; donc j'aurais tendance à dire que je ne suis pas le seul à challenger, on se challenge tous mutuellement sur les éléments remontés pour voir si ça tient la route.

Et sur le reporting, avant votre réunion mensuelle avec le groupe, est-ce que vous avez une réunion avec vos N-1 ?

Oui, avec tout le monde, hormis les asiatiques, forcément, mais j'envoie le compte-rendu au responsable Asie.

Et ce que vous présentez en interne, c'est quasiment le même document que ce que vous allez présenter au groupe ?

Sous une autre forme : on rentre dans un niveau de détail beaucoup plus opérationnel ; chacun fait un point à date sur son activité, sur ses difficultés. C'est très large, opérationnel et financier.

[...] Et pour votre re-révision, ce que vous appelez la « visée » ?

Mon contrôleur de gestion la fait uniquement parce que le groupe la demande. Aucune utilité en interne.

29 (600 salariés) : En interne, vous avez combien de sous-budgets ?

Chaque agence nous présente son budget, ça fait déjà une vingtaine. Et puis, on a une réunion avec chacun des services fonctionnels : RH, MKG, systèmes d'information, etc., plus toutes les filiales.

Alors, puisque vous recevez des objectifs du groupe, est-ce que vous les déclinez ?

Non, ils ne sont pas déclinés formellement. On est plutôt dans du bottom-up. [...] Le budget de chaque agence est quand même très détaillé : on va parler des effectifs, des aspects commerciaux (CA et marge), du portefeuille existant, du développement commercial, des appels d'offres en cours,

etc.

Et en interne, les entités font, en même temps que le budget, une re-prévision ?

C'est couplé. Dans la présentation à l'automne, ils présentent la re-prévision et le budget. D'ailleurs, très souvent on utilise la re-prévision pour le budget.

Vous avez une réunion avec chaque agence ?

Oui. Il y aura à chaque fois, en plus du responsable d'agence, le DG, le DGA, le responsable commercial, le responsable d'exploitation, et moi.

Et en interne, vous sortez également un suivi mensuel des écarts ?

Oui, chaque responsable d'agence a son suivi mensuel : son résultat, son DSO, ses effectifs, etc. Pareil pour les services fonctionnels. Alors, il y en a qui le classent dans l'armoire. Mais il y en a qui, tous les mois, nous posent des questions.

Et en interne, est-ce que vous avez le principe de revue de performance mensuelle ?

Non.

Et même trimestriellement, il n'y a pas une revue formelle ?

Non. Mais on pose parfois des questions : quand on est pile au budget alors que, nous, on pense qu'on devrait être largement au dessus, ou largement en dessous. Mais il n'y a pas de formalisme

Vos responsables d'agence ne partent pas dans l'idée que, tous les mois, ils vont devoir s'expliquer.

Non. Par contre, ils publient une management letter, qui est de qualité inégale, là encore, où ils expliquent l'activité du mois, les projets en cours....

[...] Notre gestion budgétaire, elle est satisfaisante sur tout ce qui est construction, mais à parfaire sur l'utilisation qu'on en fait ensuite ; ça devrait plus être un outil pour décider d'actions.

Et les différents responsables budgétaires, comment pensez-vous qu'ils la jugent ?

Si je mets de côté le DGA, les autres, ils s'en contrefichent !

Très faible à faible

1 (43 salariés): On fait un seul budget sous forme de compte de résultat. Pour les overheads, on intègre les demandes qu'on nous fait, mais tout est centralisé, c'est moi qui mouline. Le poste des overheads est peu partagé parce que, c'est majoritairement des frais de personnel ; et, de toutes manières, les deux gros postes, ce sont la pub et le MKG où là, c'est une enveloppe donnée par le groupe, à ne pas dépasser. [...] Sur les frais généraux, on peut avoir des écarts, mais c'est compensé par la croissance. Le seul écart qui compte, c'est le CA et, à la limite, ce n'est pas trop gênant si on a des gros écarts à l'intérieur des familles, c'est le bâti qui compte. Sur le MKG et sur la pub, on ne peut pas avoir d'écarts. Donc, ce sont le DG et le responsable commercial qui sont les plus intéressés par les écarts. [...] Aujourd'hui, le budget, c'est quelque chose qui se passe entre la finance, le groupe et la direction générale. Le commercial, on lui communique le budget des ventes, mais c'est tout. Mon responsable logistique, il n'est pas du tout, mais pas du tout concerné par le budget.

[...] Pour vous, il n'est pas nécessaire de plus impliquer les opérationnels concernés ?

Ca ne servirait à rien dans notre activité. Il vaudrait mieux qu'on leur mette un plan d'intéressement, où l'on prendrait quelques éléments du budget et aussi d'autres choses. Mais le budget, c'est en anglais.... Et, même, on ne peut pas communiquer avec la force de vente sur le budget. La force de vente, elle comprend un objectif de CA, des objectifs de référencement, éventuellement des moyens qu'on lui donne.

7 (50 salariés) : *Le budget est décliné en interne ?*

Si je veux, en fait. Je ne splitte pas mon compte de résultat sur tous les points. Il y a des choses que je ne veux pas forcément déléguer, parce qu'on est trop petit, parce que ça ne servirait à rien : tout ce qui est frais de structure, masse salariale, c'est gardé au niveau global de la société ; chaque responsable de service connaît les salaires, mais n'est pas responsabilisé dessus. Même chose pour les coûts de structure : DAP, loyer, etc. Par contre, le service MKG a bien un budget qu'il suit et qui doit être tenu.

Est-ce qu'il y a d'autres services qui ont un vrai sous- budget à gérer ?

Oui, le directeur des programmes, car les programmes, c'est notre matière première. Mais il est moins impliqué : il doit tenir une enveloppe, mais il ne sait pas combien on va donner ; enfin, il pourrait le savoir s'il le voulait, mais il ne peut pas jouer dessus.

Il y a encore d'autres sous-budgets ?

Oui, on essaie quand même! Sur les aspects commerciaux, avec le responsable commercial. Et on essaie aussi de faire avec lui un suivi régulier du CA et de ses coûts.

Mais, au-delà de sous-budgets plus ou moins détaillés, les opérationnels sont impliqués dans l'élaboration du budget global qui est soumis au groupe ?

Oui. En fait, le budget global émane de 7 personnes : les 4 membres du comité de direction et 3 autres. Ils sont impliqués dès l'élaboration de la 1^{ère} proposition globale au groupe. Et ça, c'est parce

qu'on est une PME.

Ensuite, vous tirez un document avec les écarts mensuels au budget ?

Oui. Mais il est light sur les deux mois faibles, ceux qui ne concluent pas un trimestre.

Et, en interne, est-ce que ce suivi fait l'occasion d'une discussion ?

Oui, trimestriellement, plutôt au global et entre les 7 mêmes personnes.

8 (35 salariés): Comme on est une petite structure, on se réunit en permanence et les gens sont en fait déjà relativement briefés sur ce qu'ils doivent faire l'année suivante, sur les projets, sur les nouveaux services qui vont être proposés aux clients, sur les investissements nécessaires. Donc, quand je leur demande de me donner des informations pour faire mon budget, je commence par les effectifs, en leur demandant de me dire, mois par mois, qui sera là, quel profil sera recruté s'il y a des recrutements de prévus et quels sont leurs prévisions pour toute une série de dépenses courantes. Alors, il y a des niveaux de dépenses où je fais une proposition, il y a des choses mécaniques, et je leur dis qu'après, on réajustera s'ils pensent que j'ai sur ou sous-estimé certaines lignes.

Une fois que le budget global est arrêté, est-ce que les 5 autres personnes, en dehors de vous et du DG, sont vraiment responsables de leur sous-budget ?

Non, parce qu'en plus, on a des moyens limités par nos actionnaires, donc ce n'est pas parce qu'une dépense a été budgétée qu'elle est autorisée. Le président signe toutes les commandes.

Même sur l'aspect ventes, il n'y a pas des objectifs de CA ?

En fait, on a des objectifs de facturation. C'est que, du budget, découlent des contrats d'objectifs pour tous les collaborateurs et surtout les commerciaux, pour qui c'est plus significatif en termes de rémunération

Pour les collaborateurs autres que commerciaux, à quoi correspondent ces objectifs ?

Pour le management, ils ont un objectif sur le résultat opérationnel et sur la maîtrise des dépenses. Pour les autres, ce ne sont pas des objectifs monétaires, mais quand même les plus quantitatifs possibles : pour le knowledge management, c'est le nombre de données rentrées dans les bases, pour l'informatique, le nombre de points corrigés dans le système informatique, pour le département scientifique, le nombre de show cases développés et le nombre de publications émises. Les contrats d'objectifs individuels découlent directement du budget. D'une certaine manière, c'est de la gestion budgétaire.

Si ce n'est que c'est cela descend jusqu'au niveau individuel, ça ne s'arrête pas au département, il n'y a pas d'arbitrage possible sur plusieurs lignes budgétaires.

Forcément, c'est cela....

9 (500 salariés) : *Une fois que le budget est fixé avec le groupe, vous le déclinez en interne ?*

C'est ré-éclaté en fonction des problématiques de chacun. Pour la maintenance, on part des hypothèses du responsable et puis on lui donne ce qui a été retenu. Maintenant, les 2 responsables industriels par activité connaissent leurs CA, les prix moyens, le taux de main d'œuvre, donc, ils sont éclairés sur les hypothèses qui ont été retenues et on leur communique le suivi à la semaine ; c'est regardé vraiment de près. Par contre, il y a des activités qui sont zappées ; on ne communique rien de particulier à la logistique, ni à la fabrication. [...] La plupart des hypothèses sont fixées par le DG. En fait, la mécanique budgétaire échappe pas mal aux opérationnels. Il n'y a que le DG qui participe vraiment à tout ça. Mais tous les membres du comité de direction ont ensuite accès à tout.

Est-ce que vous pensez que c'est quand même important pour les opérationnels d'avoir le budget ?

Pour les responsables de production, ce qui va les intéresser dans le budget, c'est le taux de MOD qu'on avait prévu : on avait fait une hypothèse, on regarde quel est le taux réel et ça permet de voir si on est efficace en termes de MO ; ce n'est pas la valeur qui est au budget, c'est le taux de MOD ; et ça, c'est vraiment regardé par rapport au budget et par rapport à N-1 : ce n'est qu'une ligne, vous me direz, mais c'est la plus signifiante. Et puis, aussi, pour la maintenance : le responsable regarde ce qu'il a dépensé par rapport à ce qui lui était alloué. Donc, pour les gens de la production et les gens de la maintenance, le budget a un intérêt, mais sur des aspects tout à fait précis, pas de manière globale.

Annexe 15 : Récapitulatif sur le cadrage interne

Cadrage par un PMT ou indications stratégiques à MT autres		Cadrage spécifique au budget		
		nature	fermeté	
<i>9 petites à assez petites entités (CA < 100 millions d'euros ou effectif < 500 personnes)</i>				
1	Plan-budget donné au groupe n'est pas décliné entièrement en interne		Déclinaison objectifs de CA pour commerciaux et enveloppe MKG et pub	ferme
3	PMT global, non décliné	moyenne	Déclinaison collégiale des objectifs issus du PMT et reliant KPI et plans d'action au monétaire	moyenne
7	Juste évolution salariale, pour le plan-budget global	moyenne	Idem plan car plan-budget	
8	Plan-budget validé par les actionnaires (cash, CA, nouveaux produits) n'est pas entièrement communiqué en interne		Budget global pas décliné ni entièrement communiqué aux opérationnels	
9	Pas de PMT interne		Budget global pas intégralement décliné et opérationnels partiellement associés à construction des sous-budgets ; objectifs de productivité et coût MO pour la partie participative	Assez souple sur enveloppes globales, assez ferme sur taux et coût MOD
16	Pas de PMT		Cadrage informel sur budget global (cf. groupe), budget pas vraiment décliné et réalisé de manière collégiale	
18	Plan MKG interne (différent PMT pour groupe) + PMT avec groupe		Budget pas décliné en interne (sauf pour commerciaux sur CA) et fait de manière collégiale	
28	Cahier des charges technique et qualité, volumes d'achat par autres filiales	Ferme sur qualité, incertain sur volumes	Cadrage global sur mêmes aspects que pour PMT. Budget peu décliné en interne et réalisé de manière assez collégiale par les 3 principaux cadres	
30	A plus d'1 an (plan-budget), axes MKG, volumes, prix de vente, marge, stocks, créances, charges, salaires	Ferme sur stocks et créances	Pour commerciaux, CA et créances, plus ambitieux que plan-budget	
<i>21 moyennes à très grosses entités (CA > 100 millions d'euros et effectif > 500 personnes)</i>				
2	PMT global	Assez ferme	Déclinaison fine sur CA, profit, cash, PDM, investissement	Assez ferme
4	Pas de PMT		Profit, cash-flow, PDM, certains INM	Informel (processus bottom-up)
5	PMT peu décliné en interne		Objectifs financiers + INM techniques, qualité, satisf. clients	Assez souple (négociation)
6	Idem que vis à vis du groupe, (coûts, productivité, qualité, plans d'action, recherche), qui est déjà décliné, mais avec niveau un peu plus élevé de détail	Assez ferme, sauf si changement dans volumes		
10	PMT global, et peu partagé (EBIT et grandes orientations)	souple	Aucun objectif précis spécifique au budget ; juste un peu PMT	

11	Pas de communication ni déclinaison interne du PMT		Pas vraiment, processus plutôt bottom-up	
12	PMT interne occasionnel et sur certaines zones géographiques	souple	CA, profit, cash, objectifs (quanti mais non monétaires) sur fournisseurs	Assez ferme
13	Business-plan financier (n'ont pas encore expérimenté prise en compte du 1 ^{er} vrai plan stratégique)	Assez ferme pour évolution CA, souple pour profit	Déclinaison par produit des objectifs de CA	Assez ferme
14	Plan interne distinct du PMT donné au groupe, avec orientations MKG et industriel		Dépenses, croissance CA répartie entre évolution prix et évolution volumes, effectifs, investissem, marge brute, % profit	Assez ferme
15	plan stratégique à 5 ans, plan-budget précédent, et feed-back sur le plan-budget en cours élaboré de manière bottom-up et comportant des plans d'action	Souple sur plan-budget précédent	Idem que pour plan-budget (bottom-up négocié)	
17	Propositions des filiales pour PMT portant sur cash-flow, ROCE, dettes nettes, % résultat sur CA et plans d'action	Assez ferme pour % profit	Feed-back précis sur année 1 du PMT	Assez ferme sur % de profit
19	Plan-budget global		Evolutions globales des charges, des volumes et du % de marge	souple
20	Pas de PMT interne		Evolution CA par produit, répartie entre évolution prix et évolution volume, évolution dépenses par service	Assez souple
21	PMT global entité	Assez souple	Volumes, CA, frais de fonctionnement	Assez souple (car négo et plusieurs révisions)
22	Aucun cadrage ; faible implication des opérationnels à la déclinaison budgétaire interne, plus faite dans une démarche de compta analytique que managériale			
23	CA, profit, investissements, stratégie et coûts MKG	Souple pour cadrage monétaire ; le MT compte plus que le CT	Standard informel sur le % de profit	souple
24	Font pour la 1 ^{ère} fois un vrai PMT (avaient avant un vague business-plan) => pas encore d'expérience de son utilisation pour budget		CA, profit, quelques INM, par déclinaison des mêmes au niveau global entité	Assez ferme
25	Feed-back sur CA, profit et aussi, mais sans reprise dans le budget, plans d'action proposés dans PMT	Plus que ferme : le budget doit au minimum être égal à la 1 ^{ère} année du plan	Pas de cadrage budgétaire autre que le feed-back sur PMT	
26	ROI défini dans un plan stratégique, mais à plus d'1 an (plan-budget)	Assez ferme	CA et marge	
27	Plan stratégique et plan-budget global, mais sur monétaire	Souple, hormis sur ROI	Croissance	informel
29	Pas de PMT interne		Objectifs entité globale pas déclinés (processus bottom-up)	

On constate :

- l'absence de réelle déclinaison interne du budget ou l'élaboration collégiale d'un budget global et donc, l'absence de cadrage interne autre que l'éventuel cadrage global de l'entité par le groupe : dans 4 entretiens (8, 16, 22, 28)
- l'absence de cadrage interne en dépit d'une déclinaison du budget (processus interne entièrement *bottom-up*), même lorsqu'il existe par ailleurs un cadrage global par le groupe (l'objectif global auquel l'entité doit arriver n'est pas communiqué aux N-1 pour élaborer leurs sous-budgets) : dans 3 entretiens (4, 11, 29)
- un cadrage exclusivement à un an des sous-budgets, mais par déclinaison des objectifs globaux à 1 an de l'entité selon un processus descendant (chaque N-1 reçoit des objectifs qui lui sont spécifiques pour élaborer son sous-budget) : 4 entretiens (9, 12, 20, 24)
- un cadrage exclusivement à plus d'un an des sous-budgets : 8 entretiens, dont :
 - o par objectifs globaux à plus d'un an de l'entité (pour élaborer leurs sous-budgets, les N-1 n'ont pas d'autre information que les objectifs globaux de l'entité arrêtés dans le cadre du PMT) : 3 entretiens (10, 18, 27)
 - o par définition dans le cadre d'un PMT ou d'un plan-budget d'objectifs à plus d'un an spécifiques à chaque N-1 (sans autre cadrage spécifique au budget qu'un éventuel *feed-back* sur le PMT, que ce PMT ait été construit selon un processus descendant ou ascendant) : 5 entretiens (6, 15, 23, 25, 26)
- un cadrage à la fois à un an et à plus d'un an des sous-budgets : 11 entretiens
 - o par objectifs globaux de l'entité, à la fois à un an et à plus d'un an (le PMT ou le plan-budget reste global et les sous-budgets sont élaborés sans autre cadrage à plus court-terme que la communication des objectifs globaux à 1 an de l'entité) : 2 entretiens (3, 7)
 - o par objectifs globaux à plus d'un an de l'entité mais par déclinaison des objectifs à un an de l'entité (le cadrage par le PMT reste global, mais chaque N-1 reçoit un cadrage qui lui est spécifique pour le budget) : 7 entretiens (1, 2, 5, 13, 19, 20, 30)
 - o par déclinaison des objectifs de l'entité, à la fois à un an et à plus d'un an (le PMT spécifie les objectifs sur plusieurs années de chaque N-1 et, de plus, chaque N-1 reçoit pour le budget des objectifs plus précis qui lui sont spécifiques) : 2 entretiens (14,17).

En termes de fermeté, sur les vingt trois entités¹⁵¹ procédant à un cadrage :

- le cadrage est ferme pour deux entités (1 et 25) ;
- le cadrage est assez ferme ou ferme uniquement sur certains objectifs pour onze entités (2, 6, 9, 12, 13, 14, 17, 18, 24, 26, 30) ;
- le cadrage est souple à assez souple pour dix entités (3, 5, 7, 10, 15, 19, 20, 21, 23, 27).

Par ailleurs, pour ces vingt trois entités, on constate que, tous moyens de confondus, le cadrage porte sur :

- des données monétaires¹⁵² exclusivement ou d'INM immédiatement liés à des données monétaires (productivité) : dans onze entités ;
- des données monétaires et des données non monétaires : dans douze entités.

Les objectifs monétaires donnés à titre de cadrage portent sur, par ordre décroissant d'importance¹⁵³ :

- des indicateurs de profit (profit, marge, pourcentage de marge ou de profit par rapport au chiffre d'affaires, ROI) : dans dix-sept entretiens ;
- les ventes (chiffre d'affaires, en valeur absolue ou pourcentage de croissance, PDM, volume de ventes) : dans seize entretiens ;
- certaines lignes de coûts (le plus souvent les salaires ou des coûts MKG) ou encore des INM liés aux coûts, tels que la productivité, les effectifs : dans 10 entretiens ;
- des éléments bilanciaux (cash, investissement, désendettement, stocks, créances) : dans neuf entretiens.

Quant aux objectifs non monétaires du cadrage budgétaire, ils concernent surtout des plans d'action (sept entretiens) ou des INM qualitatifs (satisfaction clients, indicateurs de qualité, respect d'orientations sur les fournisseurs, etc., dans cinq entretiens) ou un plan marketing (quatre entretiens).

¹⁵¹ Ont été enlevées les quatre entités ne déclinant pas le budget ou sans impliquer les opérationnels et les trois qui ne fournissent pas de cadrage.

¹⁵² Le cadrage sur les parts de marché ou sur les volumes de vente est assimilé à un cadrage monétaire (du chiffre d'affaires, en l'occurrence).

¹⁵³ Plusieurs objectifs, parfois de la même catégorie, peuvent être mentionnés pour une même entité.

Cadrage interne : verbatim

Cadrage ferme (processus top-down)

25 : *Le budget ne peut pas être moins ambitieux que ce qui a été prévu pour la première année du plan ?*

Ce n'est pas écrit dans la constitution mais, si vous voulez, c'est implicite. C'est tout l'objet du pilotage central : nous, on considérerait comme un échec si on ratait la première année du plan. [...] Pour moi, ce qui est non négociable, c'est le nombre de millions ; après, ils peuvent faire comme ils veulent, hein !

Cadrage assez ferme ou ferme uniquement sur certains objectifs

12 : En général, je fais une réunion de mes directeurs financiers dans le courant du mois de juillet et, pendant le mois d'août, je rédige un petit pensum qui s'appelle une note d'instruction budgétaire et je donne un certain nombre de lignes, d'indications : sur les évolutions de lignes, sur les évolutions de commerce, sur des hypothèses à retenir en termes d'investissements, etc.

13 : Le DG et le Président donnent des tendances en termes d'évolution des volumes globaux, par activité et par grande ligne de produits. A partir de cet objectif d'évolution globale des ventes, les services MKG et Ventes déclinent par produit et par enseigne. Et ensuite, on déroule de manière un peu mécanique pour construire le reste du budget. Personnellement, je pense que ce n'est pas une bonne approche, parce que tout le travail qui est fait derrière par les ventes managers, par l'équipe MKG, forcément, manque d'objectivité, puisqu'ils sont contraints. Moi, je prônerais plutôt une approche bottom-up et, ensuite, redescendre. Je milite pour une responsabilisation plus importante des gens des ventes et du MKG par rapport au budget, parce quand la direction les enferme dans les fourches caudines de croissance des ventes qu'elle a projetées de manière irréaliste, ça déresponsabilise les gens des ventes et du MKG qui pensent : « OK, on va rentrer là-dedans, mais on n'y croit pas trop. »

14 : Contrairement à ce que fait le groupe vis-à-vis de nous, on donne effectivement... alors, je ne sais pas comment il faut les appeler, parce qu'il y a des mots qui fâchent dans cette maison ! « Targets », ou « guidelines » ou « objectifs » ; en fait, plutôt guidelines parce que ça fâche moins... On donne donc à chaque fonction des guidelines quant au niveau de dépenses, de croissance du CA avec une répartition entre la partie liée au prix et la partie liée au volume, sur les effectifs, le niveau d'investissement et c'est à peu près tout... Ah si, pour les opérations commerciales, on donne un niveau de marge brute et un niveau de résultat opérationnel, mais uniquement pour eux. Parce que pour le reste, c'est plus des centres de coûts en fait. Les guidelines financières pour les budgets découlent immédiatement du plan moyen terme qu'on fait avant en interne, et très précisément en termes opérationnels. Alors, au bout du compte, quand je vois le résultat du budget fin septembre, je ne dirais pas que toutes les guidelines sont respectées, mais c'est assez contraignant : si compte-tenu du plan moyen terme interne, on a prévu que les dépenses de R et D doivent croître de 11 à 12% et que le responsable R et D propose 15%, il est certain qu'il faudra qu'il revienne à 12.

24 : On décline d'entrée de jeu sur chacun des 6 grands business, et en croisant avec les usines, les objectifs reçus de l'Europe, qu'ils ont eux-mêmes reçus des USA. On définit des règles entre le PDG, la DAF et moi ; ces règles sont basées à la fois sur toute la préparation qu'on a déjà vue sur la top line, sur les infos qu'on a sur des événements exceptionnels de l'année précédente et puis sur de grands objectifs de productivité à certains endroits et pas à d'autres. On met tout ça dans une moulinette, mais en restant à ce niveau en termes d'hypothèses, et on définit les objectifs par business. Puis on rencontre tous les patrons des Big B et les patrons des principales autres fonctions. On négocie (certains acceptent ce qu'on leur donne, d'autres négocient et argumentent pour avoir un peu moins) et c'est à la suite de ça qu'on a notre 1^{ère} idée [pour une première remontée informelle au groupe].

Cadrage souple

10 : On leur envoie un package de cadres et de chiffres à remplir, d'analyse des affaires, etc., mais, à ce stade, nous ne leur donnons pas de ligne de conduite ni d'objectifs. C'est du bottom-up 100%.

Pourtant, le PMT a déjà été fait et, donc, vous avez déjà les grandes orientations...

Je dirais que le PMT est assez peu partagé avec le terrain. En fait, il est partagé, mais pas décliné. Le PMT, une fois qu'il a été élaboré en central, les grandes lignes en sont présentées aux managers opérationnels, ils ont connaissance des grandes orientations.

Ils ont les grandes lignes, mais pas les chiffres qui vont avec ?

Du moins, pas les chiffres qui pourraient les concerner à l'intérieur de cet ensemble.

Mais est ce que parfois, suite à la 1^{ère} remontée de vos régions, vous arrivez à des choses difficilement compatibles avec ce qui était prévu au global dans le PMT ?

Oui, oui, c'est déjà arrivé. Mais il arrive aussi parfois l'inverse, c'est-à-dire, des gens qui sont très optimistes. Et effectivement, ça donne lieu à un débat. Et une fois discuté en central, que la direction générale a reçu les objectifs, évidemment qu'il y a des réunions de cadrage en début janvier qui sont difficiles, oui. Mais c'est assez classique.

19 : Comment est-ce que vous passez du budget global aux budgets des départements et des bureaux ?

On leur donne des tendances. On reçoit les hypothèses de cadrage économique du corporate et à partir de là, on décline : par exemple, les charges doivent augmenter de tant de % ; le volume va augmenter de tant, etc... Mais en fait, on pilote les départements par la marge. L'an dernier, on leur a dit « il faut que vous amélioriez vos marges de x% ». Après, on a demandé à nos contrôleurs de gestion région de décliner cet objectif national sur chacun des départements. Mais on a eu des départements qui nous ont remonté des copies où l'objectif national n'était pas respecté, parce qu'ils estimaient qu'ils n'avaient pas un potentiel commercial ou un potentiel de maîtrise des coûts suffisant pour atteindre cet objectif de marge. A l'inverse, certains départements étaient au dessus et, globalement, au niveau national, on était à nos x% de marge. Donc, on donne à chacun un objectif global avec des objectifs macro. Ensuite, soit le responsable de département est capable de nous argumenter pourquoi il ne peut pas et on avise, soit il n'argumente pas et il prend les objectifs qu'on lui a donnés.

20 : On fait d'abord un exercice en chambre, c'est-à-dire en comité de direction, pour essayer de se projeter, d'envisager les objectifs qu'on pourrait se donner, principalement en termes de CA, c'est-à-dire d'évolution des prix de vente et de mix, puisqu'on a différentes prestations qui offrent plus ou moins de valeur ajoutée, et on en déduit un chiffre en termes de profit. C'est collégial, mais quand même assez dirigé par le PDG. Cela permet ensuite à chacun, au sein de sa direction, de travailler un peu plus finement les hypothèses qu'il va pouvoir donner à ses équipes. Le directeur commercial commence par fixer un objectif de développement pour chacun de ses commerciaux, avec des grandes orientations en termes de produits, de famille de clients. Le directeur des opérations fixe aussi un certain nombre d'objectifs, par exemple, compte-tenu de l'augmentation des volumes, le coût de livraison doit baisser de 2,5% etc., jusqu'aux fonctions support où, là, c'est plus mécanique.

Et, à l'arrivée, lorsque toutes propositions budgétaires remontent du terrain, vous arrivez à retrouver les grands chiffres que vous vous étiez mis en tête à petit comité ?

Non, entre le chiffre qu'on se met dans la tête et le chiffre qu'on voit apparaître une fois que tout le monde a travaillé, il y toujours un écart assez énorme. Chaque responsable essaie bien, avec l'aide du contrôleur de gestion, de challenger ses équipes, mais c'est quand même un peu compliqué de retraduire les grands objectifs généraux en objectifs plus individualisés et adaptés au cas de chacun. Ce qui fait qu'ensuite, les chiffres qu'on arrête, au total, ne collent pas toujours avec ce qu'on attendait.

23 : La présidente Europe revoit tous les budgets des divisions et peut demander des ajustements

Sur quoi portent le plus souvent les ajustements, puisqu'il n'y a pas d'obligation à suivre strictement l'année 1 du plan moyen terme ni d'objectifs formels pour le budget ?

Principalement sur les niveaux de rentabilité, qui ne sont pas au niveau attendu ; c'est-à-dire qu'on n'a pas d'objectifs formels, mais on a quand même des standards de rentabilité en tête, on sait qu'on attend tant de % de profitabilité pour telle division. Et si le niveau annoncé est un peu faible ou un peu élevé, on prend des décisions.

Quand vous dites « on a des standards en tête », les patrons de division aussi ?

Oui.

Donc, normalement, ce qu'ils présentent devrait être en ligne avec ce standard informel...

Oui, mais ça peut faire l'objet d'une discussion. Ça fait partie du jeu budgétaire, hein, d'amener aussi quelques os à ronger...

Aucun cadrage (processus bottom-up)

4 : Les montants sont déterminés au niveau local et proposés au groupe. Ensuite, ils peuvent être un peu ajustés, mais il ne va pas y avoir de changements importants. On est complètement à la base.

Et au niveau local, alors, comment sont faits les budgets ? Est-ce que vous donnez des objectifs pour cadrer les propositions des uns et des autres ?

Non, on ne leur donne pas d'objectif au préalable. Ils élaborent leurs propositions puis il y a des réunions locales avec le PDG où chaque responsable de section présente son budget. Et là, le PDG

va parfois augmenter l'objectif. Donc, on a d'abord un accord au niveau local avant de faire la proposition au groupe où là, ça va être défendu à nouveau par chacun des responsables de sections devant le board international.

Mais sur quelles bases les négociations se font-elles, puisqu'il n'y a pas d'objectif fixé au préalable ?
Par rapport à l'historique en fait, plus, bien sûr, les évolutions de marché.

29 : Puisque vous avez reçu des objectifs en septembre du groupe, est-ce que vous les déclinez, les éclatez formellement en interne ?

Non, ils ne sont pas déclinés formellement. On est plutôt dans du bottom-up.

Vous leur donnez peut-être quand même les grandes orientations du groupe ?

Non, même pas. Et là, on se heurte à un 1^{er} souci : en fait, les directeurs d'agence restent calés tout au long de l'année sur des objectifs du budget et ceux qui les tiennent ne voient pas de raison de faire des efforts, parce que, plus ils carbureront une année, et plus on leur mettra la barre haut l'année d'après.

Donc, vous ne faites pas votre propre cadrage interne

On ne le formalise pas, mais comme le budget de chaque agence est quand même très détaillé : on va parler des effectifs, des aspects commerciaux (CA et marge), du portefeuille existant, du développement commercial, des cibles, des appels d'offres en cours. Donc, on a les infos pour mettre en évidence les incohérences entre la performance réalisée jusqu'ici et la réprévision de fin d'année, voire entre la réprévision et le budget. Par exemple, on connaît les taux de marge en fonction des zones géographiques, bon... Ils ne peuvent pas nous raconter trop de salades.

Annexe 16 : Récapitulatif sur le contenu et l'argumentation des sous-budgets

	Données monétaires	INM	Plans d'action écrits	Explications orales	Dureté et objet de la négociation en interne
1	CA par famille de produits : pas de réels sous-budgets pour les autres éléments financiers	non	non	Oui, mais seulement sur chiffres et actions MKG	Rien en dehors aspects commerciaux
2	Compte de résultat, cash, investissements	?	?	Oui, plus sur chiffres mais intensité de la discussion variable selon les personnes	Plans d'action, mais plutôt pour la forme
3	Eléments compte de résultat	Oui, KPI	oui	Oui, sur chiffres et plans d'action liés	Assez forte, chiffres, hyp (INM) et actions
4	Compte de résultat, cash-flow		Oui, pour les ventes, selon règle des 20/80	Oui, systématique, plutôt sur les chiffres	Détaillée, sur hyp ventes
5	Compte de résultat	Qualité, aspects techniques, satisfaction clients	Plus ou moins	Oui, plutôt sur les chiffres, mais un peu aussi sur l'opérationnel pour voir comment atteindre objectif de l'entité	Peu de souplesse / cadrage sur résultat
6	Eléments du compte de résultat sous la responsabilité des managers	Quelques uns de modélisation du monétaire	Oui, très détaillés avec chiffrages des conséquences monétaires	Oui, sur tout : monétaire, plans d'action, INM	Raisonné, sur cohérence chiffres/actions
7	Eléments du compte de résultat sous la responsabilité des managers	Quelques uns, de modélisation du monétaire	non	Oui, surtout sur les plans d'action (détail des chiffres ayant été vérifié par DAF)	Assez forte, sur couple résultat global et hypothèses
8	Pas de réels sous-budgets => juste des propositions sur quelques lignes	Oui et qui sont à la base de la construction du budget global	non	Oui, dans discussions informelles ; servent de base à la construction du budget global	« Autoritaire » et coupes souvent sur budget MKG
9	Coût MOD (faible déclinaison budgétaire)	productivité	Peu de sous-budgets et opérationnels peu associés, mais quand même un peu sur modifications d'organisation et de périmètre		Pas vraiment d'arbitrage
10	Compte de résultat		Oui, pour chaque business model et avec analyse de + en + détaillée des principaux contrats quand incertitude grandit	Oui, systématique, discussion pour le business model le plus risqué	Raisonné (mais cadrage préalable), sur chiffres, hyp et actions
11	Données du compte de résultat sur périmètre respectif de chaque fonction	non	non	Réunion : explication du monétaire par le non monétaire	Assez forte, mais souplesse donnée dans l'année pour réaliser plans d'action
12	Compte de résultat et bilan	Tonnage, productivité, fournisseurs prévus	?	Oui, chiffres et « analyse du fond de commerce », très poussée	Assez forte, chiffres, hypothèses et actions
13	Eléments du compte de résultat et du bilan sous la responsabilité des différents managers	Oui, sur tous les paramètres (modélisation très poussée), seul point un peu faible : analyse MKG	Oui, de manière détaillée	Oui, à tous les niveaux, selon un processus bottom-up	Forte sur charges (chiffres, hyp et actions), faible sur hyp de CA
14	Compte de résultat	?	Oui, de manière détaillée	Oui ; sur les aspects opérationnels plus que	Couple chiffres-actions

				financiers	
15	Eléments du compte de résultat sous la responsabilité des différents managers	INM ayant conséquences financières (productivité, stocks, ...) ou pas (qualité, satisfaction client)	Oui, détaillés pour argumenter INM et objectifs financiers	Oui, systématique à tous les échelons, avec discussion des INM et des plans d'action	Raisonné, sur chiffres, hyp (=> INM) et actions
16	Absence de réels sous-budgets, mais INM précis ; construction collégiale avec discussion sur l'allocation de ressources entre les services et les plans d'action sous-jacents				Plutôt sur faisabilité des chiffres
17	Surtout sur compte de résultat, plus difficilement sur postes du bilan	Oui, paramètres techniques, et lien avec les données monétaires	oui	Oui, lors de présentations orales, mais négo porte en définitive sur le résultat	Assez fort, sur résultat
18	Absence de réels sous-budgets, hormis pour les commerciaux ; construction collégiale avec discussion sur l'allocation de ressources entre services (reprise dans des TdB spécifiques) et plans d'action sous-jacents				Rien en dehors du CA et du MKG
19	Calcul de la marge	Environ 10 INM, avec, parmi les plus importants, les effectifs	Pas obligatoire, sauf pour les ventes	Oui, mais discussion moins sur les plans d'action que sur les chiffres globaux	Raisonné, sur tx de marge, hyp commerc (INM) et effectifs
20	Compte de résultat + éléments de bilan	non	Un peu	2 temps : d'abord sur ventes, puis sur plans d'action pour le reste	CA, hypothèses commerciales => marge
21	Eléments du compte de résultat	Non (mais par ailleurs INM dans un BSC)	non	Oui, à plusieurs échelons	Raisonné, d'abord sur CA et marge, puis sur FG
22	Eléments du compte de résultat relevant du périmètre de chaque fonction, mais une grosse ligne, les frais de personnel, n'est pas déléguée	Quelques uns, mais qui font souvent partie du cadrage => pas pour arbitrage car pas proposés par opérationnels	non	Peu, discussion surtout pour vérifier que monétaire respecte hypothèses de calcul indiquées	Partielle (peu de choses déléguées), assez faible et sur base actions
23	Compte de résultat, par ligne de produit, par marché	non	non	Oui ; éléments financiers avec « histoire autour des chiffres »	Raisonné sur couple chiffres-actions => tx rentabilité
24	Compte de résultat	Quelques uns tels que le % de productivité	Oui, mais plus ou moins détaillés selon les personnes	Argumentation par les plans d'action du % de profit	D'abord sur CA, puis sur chiffres et liens avec action
25	Comptes de résultat	INM et plans d'action (principe BSC) sont indiqués dans un projet industriel, fait en même temps que budget		Réunion où chiffres argumentés par les plans d'action et INM, mais l'important reste les chiffres	Assez fort, sur liens chiffres avec actions
26	Compte de résultat jusqu'à l'EBIT, investissements, cash	Quelques uns sur satisfaction clients et sur qualité	Tous les chiffres sur les affaires sont datés et probabilisés	Oui, lors de réunions et en 2 temps : d'abord sur CA puis sur le reste et plans d'action associés	Assez forte, sur CA d'après évolution affaires, arbitrage final sur résultat
27	Eléments du compte de résultat, détaillés par projet	non	budgets détaillés par projet	Oui, sur ambition des chiffres proposés et par benchmark	Assez forte, sur couple chiffres-projets
28	Coûts et CA, mais dépendant des volumes fournis par le groupe	Oui, modélisant les coûts, mais peu de marge de manœuvre	Faible déclinaison interne, opérationnels peu associés, hormis 2, avec qui il y a discussion collégiale		Pas vraiment d'arbitrage ; une seule version
29	Compte de résultat, créances, cash-flow	non	Quasiment pas	Oui, systématique, surtout sur aspects opérationnels	Raisonné, sur détail des chiffres, hyp et actions
30	CA, marge (détaillés par famille de produit), créances	2 INM de modélisation financière	non	Oui, discussion surtout sur le CA	Détaillée sur ventes, faible sur le reste

Le contenu des sous-budgets et la nature de l'éventuelle négociation ne peuvent être abordés que pour les entités où il existe une déclinaison du budget au moins partielle ou sous forme d'INM, soit vingt neuf entités sur trente¹⁵⁴ (exclue : la 18), pour lesquelles on constate que :

- une entité (8) ne communique ni le budget global ni les sous-budgets aux opérationnels mais les responsabilise et les associe à la construction d'INM liés au budget et permettant de le modéliser ;
- une entité (16) décline le budget sous forme d'INM rassemblés dans des tableaux de bord spécifiques et associe les membres du CODIR à la construction collégiale du budget global ;
- trois entités (1, 7 et 28) n'associent à l'élaboration des sous-budgets que quelques-uns des opérationnels concernés et/ou sur quelques lignes ;
- une entité (22) n'associe aucun des opérationnels concernés par des sous-budgets.

Nous considérerons donc qu'il y a possibilité de négociation interne d'objectifs budgétaires (monétaires ou sous forme d'INM) pour vingt huit entités (exclusion des 18 et 22). Parmi elles,

- il y a une demande d'argumentation formelle assez poussée, par engagement sur des INM et/ou une description écrite des plans d'action sous-jacents aux chiffres, dans douze entretiens (3, 5, 6, 10, 12, 13, 14, 15, 17, 25, 26, 27) ; en plus de ces argumentations écrites, il y a également une discussion orale des budgets ; elle porte pour huit de ces douze entretiens (3, 6, 10, 12, 13, 14, 15, 26) au moins autant, si ce n'est plus, sur les aspects opérationnels que sur les aspects purement monétaires ;
- il est demandé une faible argumentation écrite (par des INM et/ou des plans d'action), ou très partielle (généralement uniquement sur les ventes), dans sept entretiens (4, 8, 9, 16, 19, 24, 28) ; cependant, dans quatre (8, 16, 24, 28) de ces entretiens, il y a une discussion orale qui porte fortement sur les plans d'action qui sous-tendent les chiffres, au moins avec quelques opérationnels ;
- il y a peu ou pas d'argumentation formelle des données monétaires dans les propositions budgétaires écrites mais une argumentation orale par des discussions sur les aspects opérationnels lors de présentations budgétaires : dans six entretiens (7, 11, 20, 21, 23, 29) ;
- il n'y a pas ou très peu d'argumentation des données monétaires par des aspects opérationnels, ni à l'écrit, ni à l'oral, excepté pour les ventes, et il y a bien présentation orale, mais la discussion porte plus sur les aspects monétaires, chiffre d'affaires et/ou résultat : dans trois entretiens (1, 2, 30). Il est à noter que les trois entretiens ont été réalisés dans des entités ou des entreprises ayant une activité purement commerciale.

Au global, il y a une assez forte argumentation des données monétaires par des aspects opérationnels, à l'écrit et/ou à l'oral, pour vingt trois des vingt huit entretiens mentionnant peu ou prou une déclinaison interne du budget avec participation des opérationnels concernés.

Mais la mention d'aspects opérationnels, à l'écrit ou à l'oral, dans les propositions budgétaires peut cependant relever de deux démarches différentes : la simple argumentation du monétaire (pour en vérifier l'ambition et/ou la vraisemblance) mais avec une négociation et un arbitrage qui restent centrés en définitive sur le monétaire (« on vous donne finalement tant comme objectif monétaire et débrouillez-vous pour les plans d'action et avec vos contraintes »), et la négociation simultanée du monétaire et du non monétaire, c'est-à-dire où le monétaire peut éventuellement être modulé en fonction de ce qui est jugé pertinent d'un point de vue non monétaire, que les objectifs comportent ou pas une part d'expression non monétaire (on préfère tel couple monétaire/non monétaire comparé à tel autre). Ainsi, sur les vingt huit entités déclinant ou associant des opérationnels à l'élaboration des budgets, quatorze (1, 2, 4, 5, 7, **8**, **11**, 12, **17**, 19, 21, **26**, 29, 30) sont dans des logiques d'arbitrage purement monétaire, les aspects opérationnels (plans d'action, contraintes, etc.) n'étant éventuellement mentionnés qu'à des fins de vérification de cohérence des chiffres et de leur niveau de difficulté (évaluation du slack). Les quatorze autres entités (3, 6, 9, 10, 13, 14, 15, 16, **20**, 23, 24, **25**, 27, 28) intègrent plus fortement les plans d'action dans la négociation des objectifs monétaires, ou le non-monétaire peut même faire parfois l'objet d'objectifs spécifiques. Remarquons également qu'alors que les six entités de niveau siège (8, 11, 17, 20, 25, 26) demandent à leurs subdivisions des informations non monétaires dans les propositions et/ou présentations budgétaires, seules deux (20, 25) sont prêtes à en tenir un peu compte pour moduler les objectifs monétaires.

¹⁵⁴ Sont incluses les deux entités qui, bien que ne déclinant pas leur budget global de manière monétaire, le font sous forme d'INM ou de TdB.

Contenu des sous-budgets et des négociations internes : verbatims

Contenu et négociation du budget uniquement sur le monétaire (profit et éventuellement CA)

1 : Pour le MKG et la pub, c'est une enveloppe à ne pas dépasser, donnée par le groupe. Pour les ventes, sur la base du budget MKG et pub, le DG fait un budget des ventes au niveau de la famille de produits. Ça donne les grandes lignes. Après, le responsable logistique traduit en ventes par produit. Il compare avec ses prévisions de vente, qui sont faites tous les mois avec le MKG et le commercial. Et s'il y a de grosses incohérences entre les grandes lignes par famille, faites par le DG, et les prévisions de ventes faites par le MKG et le commercial, on corrige. Dès que les ventes par produit et par mois sont connues, c'est moi qui déroule le package du budget. [...] La 1^{ère} phase, jusqu'à l'arrêt des grands objectifs de ventes par famille de produits, est la plus discutée ; elle peut durer 2, 3, 4 mois. Par contre, l'autre partie, qui consiste à mouliner derrière, c'est une phase très rapide et très mécanique.

30 : En interne, les ventes estiment leurs ventes d'ici la fin de l'année et ensuite pour l'année N+1, le budget. Après, je récupère les m2 et les prix de vente et j'enquille tout ce qui va être déduit de ça. On arrive alors à notre résultat. Alors, il convient ou il ne convient pas, on va le retravailler entre nous. Et c'est communiqué ensuite à la division.

Et, donc, quand le DG des ventes reçoit la synthèse que vous avez faite sur la base des prévisions des différents pays, est-ce qu'il y a déjà négociation, argumentation ?

Alors, déjà à mon niveau, je vais pouvoir déceler des choses qui me paraissent bizarres, qui demandent à être expliquées.

Donc, ce que prévoient les pays n'est pas pris pour argent comptant...

C'est-à-dire que c'est à eux de pouvoir défendre leur budget. C'est clair qu'on est toujours très pessimistes ; donc, le problème, c'est qu'à chaque fois, le directeur général des ventes se fait rétamé par la division. Donc, moi, au vu de comment la division fonctionne, quand je vois des chiffres qui me paraissent trop bas, je le dis et, après, le directeur général des ventes avise... Une fois que les indices de progression vont ou que, même s'ils ne vont pas, le DG des ventes sait les expliquer d'un point de vue marché, c'est recompilé au niveau de la division et la division regarde si ça correspond ou pas à ses propres objectifs et ils peuvent très bien nous demander de revoir notre copie : sur tel produit, il faut en rajouter, sur tel produit, le prix de vente ne va pas. Ensuite, fin décembre, le directeur des ventes reprend le budget global qu'on a fait ensemble et il le redispache sur tous les commerciaux avec ses directeurs régionaux des ventes. Il donne des objectifs en termes de m2 et de prix de vente.

Contenu du budget et négociation uniquement ou principalement sur le monétaire (profit et CA), bien qu'il y ait présentation du non monétaire pour argumentation

2 : Le budget correspond à un compte de résultat classique. Le budget est décliné en business units et par magasin. Chaque budget, à proprement parler, est systématiquement accompagné d'un document permettant de l'argumenter (en termes d'objectifs de part de marché, de plans d'action pour l'atteindre, etc.) mais, en définitive, la négociation et l'engagement sont sur la dernière ligne.

5 : Est-ce qu'il y a la même part d'objectifs financiers en interne que vis-à-vis du groupe ?

Il y a peut-être un peu plus d'objectifs non financiers quand le budget est décliné. Parce qu'on rentre dans du plus concret pour atteindre les objectifs financiers. Ils peuvent porter sur la qualité, les délais de résolution des problèmes, la satisfaction des clients, ... il peut y en avoir aussi des plus techniques sur certains aspects.

Et dans les budgets en interne, est-ce que les pays remontent des descriptions des plans d'action ?

Oui et non... [...] Cela fait partie des doléances du business. Ils aimeraient être mis un peu plus tôt dans la boucle sur certains aspects. Le problème, c'est qu'on sait plus ou moins à l'avance les marges de manœuvre que l'on aura vis-à-vis de worldwide. Donc, du coup, une fois qu'on a fixé l'objectif total Europe et qu'on discute avec le business et qu'on dit de façon ouverte que, de toute façon, le total, on ne peut pas le changer, il y a un peu de frustration. [...] Les associer plus tôt, je pense fondamentalement que ça ne changerait rien du tout et qu'on n'aurait pas plus de marge de manœuvre.

17 : Et la négo sur le budget, sur quoi porte-t-elle ?

Pour être clair, elle porte uniquement sur le niveau de résultat. Après, il peut y avoir toute l'année des débats sur l'opportunité d'entreprendre telle ou telle action, mais le corps de la négo au moment du budget entre le DG de la filiale et le DG de l'activité, il va porter sur le niveau de résultat. Et, à la fin, ce n'est quand même pas un processus totalement collégial : il peut y avoir désaccord, mais il y a arbitrage : dans la note de feed-back, ça te plaît ou pas, mais c'est comme ça. [...] On va dire qu'on a

des gênes très marketing dans le groupe, au sens où il y a beaucoup de créativité, d'intuition, de très bonnes idées de marché, mais qu'on a parfois du mal à cadrer en espèces sonnantes et trébuchantes.

21 : On a des grands objectifs principaux qui sont fixés par le siège européen et par les différentes directions opérationnelles ou fonctionnelles. Les grandes orientations sont déclinées d'abord et avant tout en volume de vente et ensuite elles se déclinent en CA, donc en valeur, et, ça, c'est piloté par les directions MKG, en liaison avec les directions opérationnelles du siège européen. Ces orientations budgétaires commerciales s'appuient sur la stratégie du groupe définie dans le PMT et, de façon plus détaillée, sur le cadencement de sortie des nouveaux produits, qui est déterminé lors du budget, mais qui peut être revu en fonction des perspectives de production des usines. Le budget est, on va dire, exclusivement monétaire. Par contre les objectifs du BSC (balanced scorecard), eux, sont fixés une fois par an et sont intégrés aux objectifs individuels, communiqués à l'encadrement de la filiale, qui les décline ensuite dans les différentes directions, départements

Quand les gens travaillent sur leur budget, est-ce qu'ils ont déjà les objectifs non monétaires du BSC ?

Pas forcément, parce que les objectifs du BSC sont faits en fin d'année pour l'année suivante, donc le budget est déjà validé. Le BSC doit s'aligner sur les objectifs budgétaires.

[...] J'estime qu'on n'est pas assez remis en cause, on est plutôt sur une tendance historique, qui consiste à monter le budget par rapport à l'année précédente. Il n'y a pas assez de remise à plat en disant « budget base zéro : comment on fonctionne » ? [...] Un axe d'amélioration serait de dire « voilà, on a ce PMT sur trois ans ; quels sont les moyens, quels sont les projets, les grandes orientations qu'on veut donner, et comment on travaille sur les différents plans d'action et projets de façon à aboutir à l'organisation qu'on voudrait mettre en place ? »

26 : Le SBP1 (plan à 10 ans) consiste en un ensemble de propositions de croissance, dont la rentabilité et les ROI peuvent différer selon les propositions. Il n'y a pas d'autocensure au départ, même si après, le groupe indique ses orientations. A l'inverse, le SBP2 (PMT-budget) est plus cadré : les objectifs de ROI sont fixés et ce sont les plans d'action qui doivent être aménagés pour permettre de les atteindre. Les plans d'action, pour le coup, sont présentés en bottom-up. [...] Il y a quand même une phase un petit peu aérienne où les patrons d'activité, qui ont reçu les objectifs de profit, CA et cash depuis juillet-août, sont en train de serrer un peu les fesses en se disant « comment je vais faire pour tout concilier ? ». Et donc, le réajustement constructif des risques par le patron opérationnel se fait à ce moment-là, en octobre : il apprécie les contraintes, l'évolution des risques et refait une vérité en disant : « bon, la contrainte, l'objectif qu'on m'avait donné, je n'y croyais pas, mais finalement, je vais y arriver en m'appuyant sur tel plan d'action : le nombre de personnes, l'utilisation de low costs, etc. ». Les patrons opérationnels font alors les arbitrages et arrivent à quelque chose d'à peu près cohérent par rapport aux objectifs. Il y a une présentation par unité, en novembre-décembre, où sont présentés les plans d'action. Mais, auparavant, tous les plans d'action ont été travaillés par direction fonctionnelle : l'ensemble des achats, avec la direction achats, parce qu'il y a beaucoup de fournisseurs communs ; de la même façon, pour les RH, il y a beaucoup d'hypothèses de mobilité interne et externe et il faut, bien sûr, que les hypothèses soient validées, notamment pour tout ce qui est restructuration. En décembre, si les patrons n'arrivent pas encore à faire des propositions qui satisfont les objectifs, là, le Président arbitre, alors pas tellement sur les plans d'action, mais plutôt sur les chiffres, les objectifs. [...] Les plans d'action sont très décentralisés, c'est-à-dire qu'on les a bien compris, on a dosé leur capacité à être réellement accomplis, mais s'ils ont une intensité un peu différente, après, très bien, les entités sont libres. Ce ne sont pas les plans d'action eux-mêmes qui sont cadrés, c'est leur résultat.

29 : Dans les propositions budgétaires écrites, il y a beaucoup trop de chiffres il y a très peu de commentaires écrits, sauf exception. Les commentaires seront faits au moment de la réunion.

Les commentaires ne sont pas formellement demandés dans le book qu'ils doivent vous renvoyer...

Non, il n'y a que les chiffres de formellement demandés ; résultat, DSO, cash-flow généré.

Et alors, lors des présentations des différents responsables budgétaires, la discussion porte sur quoi ?

On va creuser ce qui sous-tend le chiffre, pourquoi ça nous semble cohérent ou pas par rapport au réalisé à fin août ou à fin septembre. On peut retoquer les budgets de certaines agences.

Négociation du monétaire (profit et CA) en tenant compte du non monétaire, mais le non monétaire, bien que présenté, ne fait pas ou peu partie des objectifs

10 : *Et, puisque vous fonctionnez plutôt en bottom-up, est-ce qu'il vous est déjà arrivé que la 1^{ère} remontée de vos régions soit difficilement compatible avec ce qui était prévu dans le PMT ?*

Oui, oui, c'est déjà arrivé. Mais il arrive aussi parfois l'inverse, des gens qui sont très optimistes. Alors, ça donne lieu à un débat. Et une fois discuté en central, que la direction générale a reçu les objectifs, évidemment qu'il y a des réunions de cadrage en début janvier qui sont difficiles, oui.

Et alors, quels sont les critères d'arbitrage ?

Par exemple, une filiale donnée peut ne pas incorporer assez de nos produits (parce qu'on vend aussi des produits externes) et, dans ce cas-là, ça donne lieu à des discussions et on cherche à réaligner la région ou la filiale sur les orientations stratégiques du groupe. On ne fait pas que dire « on change vos chiffres », mais on essaie de voir derrière toute l'organisation qu'il y a derrière ou les conditions du marché qui permettent d'atteindre cet objectif.

25 : Tout l'enjeu du budget par rapport au plan d'affaires, c'est d'aller voir les managers locaux et de faire en sorte que les excellentes idées qu'on a eues au moment du plan d'affaires (PMT) puissent être prises comme objectifs individuels par les différents directeurs d'établissement. C'est là qu'on confronte les « bonnes » idées avec une forme de réalité. Et, là, il peut y avoir des modifications : une idée qui devait beaucoup rapporter peut rapporter beaucoup moins et à l'inverse, il y a des idées qui peuvent être intéressantes. [...] Quand ils viennent nous revoir en septembre pour le budget, ils ont vu les gens, ils ont pu mesurer concrètement s'ils allaient pouvoir ou non transformer les ambitions qu'on s'était fixé en objectifs pour chacun. Alors, bien sûr, ils nous disent souvent que c'est difficile, voir impossible et, alors, le débat s'installe... [...] Parallèlement au budget, on a ce qu'on appelle le projet industriel, dans lequel on a répertorié les actions de transformation, et on associe à chacune des ces actions des indicateurs.

[...] L'élaboration et le suivi de ces plans d'action et projets sont-ils faits en même temps que pour les éléments monétaires du budget ?

Absolument, c'est élaboré, présenté et suivi en même temps. On vérifie qu'on retrouve bien dans les comptes la traduction de la mise en œuvre de ces plans d'action. Maintenant, à l'horizon d'un an, on regarde concrètement ce qu'on en fait pour respecter la trajectoire. Les deux sont indissociables.

27 : Tout projet est dans le budget.

Vous me dites « avant de remonter au groupe, on challenge fort », vous challengez sur quelles bases : le chiffre, la manière de faire les projets ?

Notre challenge, il est sur ces deux critères. C'est normal que le groupe challenge sur le financier, parce qu'il est plus loin. Mais nous, nos arbitrages ne peuvent et ne doivent pas être irréalistes, donc, ils sont liés à chaque projet. Comme chaque projet a son business plan (fait au moment où on valide le projet), au niveau du contrôle de gestion, on peut déjà dans un 1^{er} temps vérifier la cohérence entre ce qu'on trouve dans le budget pour un projet et le business plan du projet. Ensuite, le contrôleur de gestion va vérifier qu'il y a cohérence, pour un projet donné, avec d'autres projets comparables.

Donc, dans la discussion en interne, vous rentrez vraiment dans l'opérationnel...

Oui, tout à fait. On leur dit « ce projet-là, il faut que tu me tires un CA d'environ 100 millions l'année prochaine, si tu ne le fais pas, qu'est ce qu'on fait ? ». On va aussi dire « et comment on fait pour atteindre 10 millions de plus ? » et on voit comment il réagit ; et puis, les contrôleurs de gestion connaissent bien les activités, donc aussi les marges de manœuvre.

Objectifs monétaires (profit et CA) et non monétaires, négociés ensemble

6 : *En interne, il n'y avait pas que les chiffres, mais aussi des références aux actions ?*

Ah oui, bien sûr ! C'est à dire qu'en interne, il y avait plusieurs niveaux de plans d'action : un plan d'actions, pluriannuel, qui avait été développé avec McKinsey à l'initiative du groupe et puis, il y avait en parallèle d'autres plans d'action en interne où les gens suivaient des choses en plus par rapport au budget. Et donc, les objectifs négociés pour le budget avec les opérationnels faisaient référence à ces 2 types de plans d'action.

13 : Sur les tous les aspects organisationnels, sur tout ce qui touche à la productivité, aux évolutions des prix d'achat, aux évolutions des conditions commerciales et de négociation avec les enseignes, tout cela est extrêmement étayé et commenté dans notre budget. En fait, c'est la partie haute du compte de résultat, le chiffre d'affaires, la partie la plus stratégique, qui est la plus faible dans notre budget. En revanche, toutes les déclinaisons au plan opérationnel sont très complètes : que ce soit au niveau de la logistique, au niveau des différents centres de profit, toutes les actions, les plans et les coûts induits sont très, très bien détaillés dans le budget. On a quand même une démarche proche du BBZ Donc, cela oblige les gens à travailler très précisément sur les plans d'action.

Mais comment vous challengez les opérationnels, puisque vous ne faites pas de cadrage préalable ?

Par exemple, si je prends les usines, les grandes hypothèses en termes de gains de productivité sont proposées par les directeurs d'usine et ensuite il y a une réunion de validation avec le directeur supply-chain et moi-même : on se rend ensemble sur les sites et ils nous présentent leurs hypothèses

et nous les challengeons à ce moment-là, site par site, en leur demandant leurs taux de déchet, leurs taux de panne, les cadences des lignes etc., enfin sur les grands indicateurs qui conditionnent la productivité des lignes, ceux sur lesquels ils interviennent et qui jouent sur les prix de revient des produits.

14 : En interne, on fait un plan stratégique qui débouche sur un OPS (One Page Strategy) ; on le prépare en gros en même temps que le LRP donné au groupe, mais c'est un exercice indépendant. On y regarde vraiment quels sont nos objectifs stratégiques en termes de produits existants, de produits en développement, de produits en recherche, quel management du cycle de vie des produits on peut avoir, quelles sont nos capacités industrielles.

Suite à ce cadrage, les budgets que les différentes entités vous remontent comportent une description formelle de leurs plans d'actions, projets, etc. ?

Oui, tout à fait. [...] Chaque projet nous est rapporté avec les ressources qui sont derrière et on essaie de limiter le nombre de ressources non allouées à des projets spécifiques, que ce soit sur les opérations commerciales ou sur l'industriel ou sur la R et D. Tous les chiffres sont argumentés par des actions et projets. [...] Les présentations se font sur une semaine complète où chaque fonction et chaque BU vient présenter son budget devant le PDG, le directeur financier et le contrôleur. C'est une présentation majoritairement opérationnelle. Bon, tout finit dans le compte du résultat, mais, quand on passe une journée complète sur les opérations commerciales, on passe en gros 7 heures sur les éléments business opérationnels et une heure sur les éléments financiers.

15 : *Est-ce que les opérationnels ont des objectifs non financiers, ou des plans d'action associés ?*

Oui, mais quand on dit « non financier », la productivité, c'est du non financier, mais ça a un impact sur le financier. Il y a des objectifs de rendement, de productivité, d'heures productives par personne, des objectifs de stock, mais qui sont financiers en bout de course.

Mais est-ce que vous profitez de ce processus budgétaire pour parler aussi d'objectifs opérationnels ayant des retombées financières moins directes à court terme, par exemple des objectifs de qualité ?

Ah oui ! Par exemple, on pourra voir des objectifs sur le nombre de retours suite à des pannes, ou des objectifs sur le nombre de réclamations clients. Et, associé à ce genre d'objectifs, vous avez forcément aussi le plan d'actions qui va bien. Et le plan d'action, ça peut être aussi la ressource qui va bien : ça peut être une personne pour créer une hot-line. C'est le processus prévisionnel au sens très large.

20 : On leur a dit « on vous demande à la fois de travailler sur des chiffres, mais aussi, au-delà des chiffres, de nous présenter des plans d'action, des idées ; et, en ce qui concerne les chiffres, voilà les objectifs » et, là, on a cité tous les objectifs sur lesquels on s'était mis d'accord en comité de direction. [...] Une partie de l'exercice budgétaire consiste à essayer de terminer les plans d'action qui vont permettre d'atteindre cet objectif. On essaie, mais on n'y arrive pas vraiment, de se dire : l'exercice budgétaire ne doit pas juste consister à donner des chiffres, mais réellement à construire les plans d'action qui vont permettre d'atteindre l'objectif de la rentabilité qu'on s'est fixé en général. Mais la difficulté qu'on a, c'est qu'entre le chiffre qu'on se met dans la tête à petit comité au début et celui qu'on voit apparaître quand tout le monde a travaillé, il y a toujours un écart assez énorme.

Et, alors, l'arbitrage se fait sur le chiffre ?

Euh, un peu quand même, oui, mais pas forcément sur tout : à quoi ça servirait si c'est pour ne pas y arriver après ? On ne peut pas faire totalement fi des réalités terrain, ni scier les branches pour le futur.

24 : *Par rapport à la négociation en interne, j'ai plusieurs propositions dans ce document, qu'est-ce qui correspondrait le plus ?*

La première « le DG discute juste l'atteinte des chiffres globaux » : non. « Il discute le détail des chiffres » : oui. « Il discute des projets, des plans d'actions qui sont dans le budget » : oui. « le DG fait de la présentation des budgets l'occasion de connaître la perception par les opérationnels de l'année à venir » : oui, oui, c'est ça. Parce que, jusqu'à présent on a parlé top line et bottom line, mais ça reste une photo partielle alors que, là, on se met à intégrer des choses qui viennent des prix de revient, de la charge de nos usines, des problèmes qu'on peut rencontrer au niveau de la supply chain, des supports qu'on va pouvoir mettre en place au niveau européen ou au niveau local, etc.... Donc, oui, c'est une vraie occasion, par des réunions formelles, de discuter de tout cela...

Annexe 17 : Récapitulatif du niveau de difficulté des objectifs des subdivisions

	Atteinte des sous-objectifs internes ?	Dureté et objet de la négociation en interne	Existence vraisemblable d'une marge dans les subdivisions
1	Oui, avec efforts raisonnables		Un peu pour le MKG
2	Plutôt oui, mais difficilement, surtout sur CA		peu
3	Oui, mais avec efforts	Assez forte, chiffres, hyp (INM) et actions	pas ou très peu
4	Oui, mais assez difficilement	Détaillée, sur hyp ventes	?
5	Oui, mais assez difficilement	Peu de souplesse / cadrage sur résultat	Pas ou peu
6	Oui, mais avec efforts importants et continus d'amélioration	Raisonné, sur cohérence chiffres/actions	Pas ou peu
7	Oui, assez facilement	Assez forte, sur couple résultat global et hypothèses	oui
8	Pas de réelle déclinaison monétaire, mais sous forme d'objectifs sur INM, généralement atteints en faisant des efforts		non
9	Plutôt oui, avec efforts assez importants		Pas ou peu
10	Plutôt oui, avec efforts	Raisonné (mais cadrage préalable), sur chiffres, hyp et actions	Plutôt non
11	Oui, mais souplesse redonnée en cours d'année si besoin	Assez forte	non
12	Oui, avec efforts raisonnables	Assez forte, chiffres, hypothèses et actions	peu
13	Oui, mais avec efforts	Forte sur charges (chiffres, hyp et actions), faible sur hyp de CA	Non, forte mise sous tension à CT
14	Plutôt oui, mais avec efforts	Couple chiffres-actions	Pas ou peu
15	Plutôt oui	Raisonné, sur chiffres, hyp (=> INM) et actions	Un peu
16	Pas de déclinaison interne, budget global fait collégialement, et généralement atteint avec un peu d'effort	Assez forte sur Hyp et actions	
17	Plutôt oui, avec efforts (objectifs « râtables »)	Assez fort, sur résultat	Peut-être un peu, dépend des filiales
18	Oui, sans grande difficulté, parfois dépassé pour vendeurs	CA et actions MKG	Un peu pour les vendeurs
19	Oui, toujours sur les charges, mais très aléatoire sur le CA	Raisonné, sur tx de marge, hyp commerc (INM) et effectifs	oui
20	en définitive, sur toute l'année, non ; mais un peu en raison d'un niveau d'exigence insuffisant	CA, hypothèses comm => marge	Un peu, surtout au niveau de la mensualisation des 1ers mois de l'année
21	Oui, avec efforts raisonnables	Raisonné, d'abord sur CA et marge, puis sur FG	??
22	Oui, assez facilement	Partielle (peu de choses déléguées), assez faible et sur base actions	Oui, encore logique administrative
23	Toujours dépassé	Raisonné sur couple chiffres-actions => tx rentabilité	Oui, mais n'est pas un problème
24	Oui, mais assez difficilement pour la plupart des	D'abord sur CA, puis	Un peu pour quelques

	subdivisions	sur chiffres et liens avec action	subdivisions
25	Oui, parfois avec efforts raisonnables	Assez fort, sur liens chiffres avec actions	Sans doute encore dans certaines filiales, mais de moins en moins
26	Oui, mais avec efforts	Assez forte, sur CA d'après évolution affaires, puis arbitrage final sur résultat	oui
27	Oui, avec efforts raisonnables	Assez forte, sur couple chiffres-projets	Un peu, surtout au niveau des commerciaux
28	Faible déclinaison interne et budget global n'est pas vraiment un engagement, car sont trop dépendants d'éléments qu'ils ne maîtrisent pas, objectifs généralement revus à la baisse en cours d'année		
29	oui	Raisonné, sur détail des chiffres, hyp et actions	oui
30	Oui, avec efforts raisonnables	Détaillée sur ventes, faible sur le reste	Assez peu

Les objectifs des subdivisions sont :

- rarement atteints : dans trois entretiens (11, 20, 28) ; cependant, pour ces 3 entreprises, l'exigence budgétaire interne n'est cependant pas extrême ; en effet, dans l'entretien 11, la direction accepte si besoin de redonner des moyens ou une souplesse en cours d'année ; dans l'entretien 28, où le budget est très lié à des volumes de cessions internes que l'entité ne maîtrise pas, le budget est souvent renégocié en cours d'année ; dans l'entretien 20, les subdivisions ont tendance à se préserver du slack en début d'année, mais, comme le niveau d'exigence n'est pas toujours assez élevé, le réalisé global de l'année s'avère souvent inférieur aux objectifs, d'autant que la saisonnalité fait que ce sont les derniers mois qui sont les plus importants ;
- généralement atteints mais difficilement : dans 11 entretiens (2, 3, 4, 5, 6, 8, 9, 10, 13, 14, 24) ;
- atteints avec des efforts raisonnables, notamment parce que les subdivisions parviennent vraisemblablement ou assurément à se ménager un peu de slack, parfois aussi parce que le marché est très porteur : dans dix entretiens (1, 12, 15, 16, 17, 21, 25, 26, 27, 30) ;
- atteints sans effort ou même dépassés : dans six entretiens (7, 18, 19, 22, 23, 29).

Au global, le niveau de difficulté des objectifs budgétaires internes est donc élevé dans 14 entretiens sur 30.

Annexe 18 : Récapitulatif des incitations internes basées sur le respect du budget

	Budget subdivision pris comme critère de calcul	Existence d'autres critères de calcul des incitations	Observations
1	Uniquement pour les vendeurs	Budget global (CA et résultat) uniquement pour les membres du CODIR	Evaluation plus large que respect du budget et prime associée
2	oui	Budget niveau N+1 et critères individuels plus qualitatifs	
3	Budget ou INM liés jusqu'aux agents de maîtrise	Objectifs qualitatifs individuels	Evaluation plus large que critères de calcul de la prime
4	Oui pour les patrons opérationnels et membres du CODIR	Oui, mais non connus et pour partie critères subjectifs	
5	oui	Oui, mais non précisés et moins importants que budget	
6	pour membres du CODIR	Pour membres du CODIR : budget global entité, budget niveau N+1 et objectifs individuels (dont certains sont liés au budget subdivision)	
7	oui	? (non spécifié)	
8	oui, sur objectifs individuels, mais parfois sur INM sous-jacents au budget	aucun	
9	Non (que pour DG)	? pas précisé s'il y a une quand même une rémunération variable et, si oui, quels sont ses critères de calcul	
10	Pour 50 à 60% de la prime	Budget global entité (voire groupe) et objectifs individuels qualitatifs	
11	Non, sauf pour les vendeurs	(pour autres que vendeurs) Budget global entité et projets individuels	
12	oui	Progression du résultat et délai recouvrement créances	Respect du budget est critère presque exclusif d'évaluation
13	non	Budget global entité et 50% sur projets individuels	Le respect du budget société conditionne l'obtention de la part de prime calculée sur les objectifs individuels
14	oui	Budgets niveau N+ 1 (et même N+2 pour les membres du CODIR) et critères qualitatifs pour 40%	Coefficient qui amplifie dans les deux sens les écarts au budget
15	Oui, sur budgets ou INM associés	Objectifs personnels	Objectifs personnels conditionnent la part de prime liée au budget
16	non	Budget entité (critère important) et INM liés	
17	Oui pour 50%, sous forme d' INM en bas hiérarchie	30% budget entité, 10% budget niveau entité +1, 10% budget groupe	Evaluation RH ne tient pas compte que du respect budget et de la prime associée
18	Non, sauf pour les vendeurs (sur CA)	Budget entité	
19	Oui pour 80% de la prime	Oui (pour 20%), non précisés	
20	Oui, pour 1/3	Budget global entité pour membres du CODIR ; pour les autres, 1/3 pour qualité-satisfaction client et 1/3 pour sécurité	
21	non	Résultat budgété entité, croissance du CA, INM, objectifs qualitatifs	
22	non		
23	Oui, mais peu	Oui, mais non spécifiés si ce n'est que sont principalement non	Méfiance par rapport à la performance à CT au détriment du LT ; de plus, les

		monétaires	bonus, tous critères confondus, sont d'un montant faible
24	Oui, sur leur « ligne du bas »	Progression par rapport à l'année précédente et croissance du CA ; aucun élément qualitatif	
25	Oui, pour 3 premiers niveaux du groupe	Budget niveau N+1, critères qualitatifs et plus spécifiques à la fonction et à l'activité.	Primes peuvent représenter jusqu'à 40% rémunération annuelle, dont 20% pour aspects qualitatifs et 20% monétaires (budget entité et budget N+1)
26	Pour les 4 premiers niveaux hiérarchiques	Oui, mais non précisés et de moindre importance	Prime représente de 10 à 50% de la rémunération selon les niveaux hiérarchiques
27	oui	Budget global entité (30%), budget groupe (10%), objectifs individuels qualitatifs	
28	INM liés au budget	Oui, mais non précisés	
29	Oui, pour commerciaux sur marge brute, managers d'entités opérationnelles (marge et résultat) et pour membres du CODIR	Oui, mais pas spécifiés, bien que plus déterminants pour calcul de la prime (hormis pour commerciaux)	Primes (pas prioritairement calculées sur budget) peuvent représenter jusqu'à 25% rémunération annuelle
30	Oui, pour N-1 et resp fonctions support et, bien sûr, commerciaux	Budget entité, budget entité +1, objectifs qualitatifs individuels	

N'est pas prise en compte ci-après l'incitation monétaire des commerciaux au respect de leurs objectifs de vente et/ou de marge, car elle est systématique à chaque fois qu'une entité a des commerciaux et existerait même en l'absence de réelle GB.

Sur les 30 entretiens, on constate que :

- les rémunérations variables tiennent compte notamment, à côté d'autres critères¹⁵⁵, du respect du budget spécifique des subdivisions dans vingt entretiens (2, 3, 4, 5, 6, 7, 10, 12, 14, 15, 17, 19, 20, 23, 24, 25, 26, 27, 29, 30) ; mentionnons cependant que dans deux entretiens (23 et 29), il est précisé que le respect des sous-budgets intervient faiblement dans le calcul des rémunérations variables ; par ailleurs, dans un entretien (7), il est certes mentionné que les budgets spécifiques interviennent, mais pas si d'autres critères sont également pris en compte ;
- les rémunérations variables tiennent uniquement compte d'éléments liés au budget dans un seul entretien (8) ; soulignons que cette entreprise ne réalisant pas de réels sous-budgets, les bonus sont calculés sur la base d'INM spécifiques à chaque fonction et en lien avec le budget.
- les rémunérations variables des différents responsables de subdivisions ne prennent pas en compte le respect de leurs sous-budgets spécifiques dans neuf entretiens (1, 9, 11, 13, 16, 18, 21, 28) ; on notera cependant que :
 - o dans sept de ces neuf entretiens (1, 11, 13, 16, 18, 21, 28), le respect du budget global de l'entité fait partie des critères de calcul des rémunérations variables, parfois à côté d'autres critères monétaires ou non ;
 - o il n'y a que deux entretiens (9 et 22) dans lesquels il est mentionné que le budget n'intervient en aucune façon dans le calcul de rémunérations variables, que ce soit en global entité ou aux niveaux spécifiques des différentes subdivisions.

On constate donc au global que le budget est pris comme critère de calcul des rémunérations variables, que ce soit dans ses déclinaisons spécifiques par subdivision (sous forme monétaire ou d'INM) ou au niveau global de l'entité, dans 28 des 30 entretiens.

¹⁵⁵ Plusieurs autres critères peuvent être mentionnés dans un même entretien

Par ailleurs, sur ces 28 entretiens, il ne constitue (qu'il s'agisse du budget global ou des sous-budgets des subdivisions) qu'un critère parmi d'autres dans au moins 26 (peut-être même 27¹⁵⁶) des cas. Les autres critères mentionnés sont les suivants :

- a) à côté des sous-budgets des divisions (pour les vingt entretiens de la 1^{ère} catégorie) :
- le budget global de l'entité : dans neuf entretiens (2, 6, 10, 14, 17, 20, 25, 27, 30) ;
 - des critères qualitatifs spécifiques aux subdivisions (à leur activité, à des projets) ou à des qualités de management attendues de leur responsable : dans 11 entretiens (2, 3, 4, 6, 10, 14, 20, 23, 25, 27, 30) ;
 - d'autres critères monétaires dans deux entretiens (12 et 24) : progression du résultat (12 et 24), croissance du CA (24), délai de recouvrement des créances (12) ;
 - d'autres critères non précisés : dans six entretiens (4, 5, 7, 17, 26, 29)
- b) à côté du budget global de l'entité (pour les sept entretiens concernés de la 2^{ème} catégorie) :
- des critères qualitatifs spécifiques aux subdivisions dans trois entretiens (11,13, 21)
 - la progression du résultat dans un entretien (13)
 - d'autres critères non mentionnés : dans un entretien (28)
 - aucun critère autre que le respect du budget global de l'entité : dans trois entretiens (1, 16, 18).

Evaluation et/ou incitations internes sur le budget : verbatims

Principalement ou uniquement basé sur le budget, entité et/ou niveau N+1

3 : Chaque collaborateur, et notamment les cadres, a des objectifs individuels, avec des critères quantitatifs et des critères qualitatifs. Par exemple, le responsable de production, il aura le résultat de l'entreprise consolidé, mais il aura aussi son objectif de taux de rendement synthétique ; le responsable de la maintenance aura comme objectif le taux de mise à disposition des lignes, etc. [...] Quand je dis budget, j'inclus dedans des indicateurs tels que la productivité, le nombre d'heures machines, le TRS, etc. Ce sont des chiffres, du quantitatif non monétaire. Chez nous, cela fait partie à 100% du budget. Les KPI, on en tire des chiffres financiers, donc, voilà... !

Pour le calcul des bonus, qui est concerné, jusqu'à quel niveau hiérarchique ?

Jusqu'aux agents de maîtrise. Et on regarde comment on peut mettre cela en place pour le 1^{er} collègue. C'est très normé. Enfin, les critères ne sont pas les mêmes pour tout le monde, mais la règle est la même à niveau hiérarchique équivalent. Il y a des catégories de cadres pour lesquels les chiffres représenteront 60 ou 70%. Et l'appréciation qualitative, sur des projets (mise en place un outil de pilotage ou construction ou mise en place d'un atelier, etc.) peut aller jusqu'à 60% de la partie variable des collaborateurs. Là, on parle de rémunération, d'objectifs à atteindre et tout ceci dans le cadre de la rémunération. Mais ensuite, pour l'appréciation, je dirais euh... générale, dans l'entretien annuel avec les collaborateurs, il y a une grande part aussi de qualitatif, à la fois sur leur mission permanente, sur leur capacité à manager,... enfin, sur leur capacité à être ce qu'ils doivent être d'après leur description de fonction et leurs responsabilités.

6 : *Et pour le groupe, le respect du budget était un critère important d'appréciation des performances, voire le seul ?*

Non, ce n'était pas le seul. Tous les managers, c'est-à-dire le DG et le râteau des n-1, avaient un système de prime qui était basé sur 3 critères : la rentabilité de la division dont on dépendait pour 30%, ensuite, pour 40%, plusieurs paramètres qui chiffreraient l'atteinte du budget au niveau du site (dedans, l'aspect coûts était important, mais il y avait aussi des aspects qualité et sécurité, mais avec un poids plus faible). Et le 3^{ème} critère, c'était des objectifs individuels, pour 30%. Le degré d'atteinte des différents objectifs pouvait osciller entre 50 et 150%. La prime représentait en moyenne 20% de la rémunération annuelle, mais si vous atteigniez 150%, cela faisait 30%.

16 : *Est-ce que le respect du budget constitue un critère d'évaluation, voire de rémunération ?*

Ah oui, oui, tout-à-fait. Cela pèse entre 70 et 80% de la rémunération variable. Quand je dis budget, c'est le budget global de l'entité et c'est sur 3 lignes : CA, équilibre général, frais fixes.

Et les autres critères sont de quelle nature ? Et est-ce que c'est du subjectif ?

¹⁵⁶ Rappelons que, pour l'entretien 7, nous avons une incertitude quant à l'existence de critères autres que budgétaires

Il y a un tout petit peu de subjectif, mais de moins en moins. Il y a de l'objectif spécifique à l'année : un projet de développement, un accompagnement sur quelque chose... Mais tous les collaborateurs de la structure, les 11 français et les 17 assimilés, ont un objectif.

Mais sur le budget véritablement ou sur des aspects qui sont ensuite suivis dans les tableaux de bord ?

Les proportions ne sont pas identiques pour tous, mais la part du critère financier est d'au moins 30%. Parce que, j'estime que tout collaborateur participe à la réalisation de notre budget.

C'est quelque chose que vous avez décidé vous, ou c'est une règle du groupe ?

Non, c'est mon choix.

17 : La filiale présente une proposition de budget à l'automne, il y a une négo puis elle reçoit un feedback, qui concrétise l'accord sur un niveau de résultat. Et ça devient un contrat, c'est-à-dire, c'est clair, la clé de voûte pour le calcul du bonus, pour les comités de direction des filiales.

Le respect du budget est le seul critère de calcul du bonus ?

Non, mais c'est le principal. Cela dépend du niveau hiérarchique mais, grosso modo, ils ont 50% sur des objectifs individuels, 30% sur le budget de l'entité (100% de cette partie de la prime si je fais 100% des objectifs, 50% si je fais 80% des objectifs, 0 si je fais en dessous de 80%), 10% sur le respect de l'objectif de résultat de l'activité et 10% sur le respect de l'objectif de résultat du groupe. Le bonus représente en gros 15% de la rémunération.

Mais les sites de production ne sont pas des vrais centres de profit ; il y a peut-être des prix de cession internes, mais ce sont des centres de coûts, non ?

Non. Alors, certes, on a des filiales de commercialisation qui achètent des produits à des filiales de production. Donc, une partie du budget de production est tributaire de l'action de commerciaux situés ailleurs, c'est vrai. Mais on a mis en place ce qu'on appelle le principe de coresponsabilité, car c'est toujours compliqué de faire la part des choses, quand les volumes ne sont pas au rendez-vous, entre l'action commerciale ou une mauvaise qualité de produit. Donc, il n'y a pas d'usine qui ne soit pas rattachée à une entité de gestion dans laquelle il y a un CA propre, et donc, avec un résultat propre.

[...] Et combien y a-t-il de niveaux hiérarchiques concernés par un sous-budget ?

Une infinité! C'est totalement capillaire. [...] Par exemple, au niveau industriel, chaque responsable d'usine et à l'intérieur de chaque usine, on a un chef de fabrication et des chefs d'atelier, ils vont tous se prendre des objectifs de capacité, de prix de revient, d'investissement et ça va descendre à chaque atelier. Alors, ils vont ensuite être déclinés en paramètres techniques : pour avoir tel prix de revient, telle machine va marcher à tant de tonnes à l'heure, à telle date

19 : *Alors, comme je suis dans un environnement public, je vais peut-être dire un gros mot, mais est-ce qu'il y a la notion de prime par rapport au budget ?*

Oui, qui peut aller jusqu'à 80% de la rémunération variable : pour tous les gens au contact des clients, pour tous les centres de profit. Alors, après, il peut y avoir des strates. Et les 20% autres, c'est du qualitatif.

Quand vous dites qualitatif, est-ce que c'est chiffré, bien que ne portant pas sur du monétaire ?

C'est clairement chiffré, et c'est à la fois sur du collectif et sur de l'individuel, l'individuel étant laissé à la main du local.

26 : En règle générale, dans le SBP2 (plan-budget à 3 ans), on s'arrête à l'EBIT. Cela engendre directement les gros objectifs financiers qui sont la base de la plus grosse partie des rémunérations variables, qui concernent les 4 premiers niveaux hiérarchiques.

Et les rémunérations variables représentent une grosse partie des rémunérations annuelles ?

Pour les ingénieurs, cela commence à 10, 15% et ça va jusqu'à 50% pour les niveaux de directions. La moyenne doit être entre 15 et 20%.

29 : Les responsables d'agence sont jugés sur le budget et d'ailleurs, c'est un des problèmes....

Quels sont les niveaux de management qui sont concernés par des primes en lien avec le budget ?

Il y a les commerciaux, par qui passe la croissance de la marge brute ; ils ont des objectifs assez classiques d'entretien du portefeuille de clients existants, de développement de nouveaux clients ou de nouveaux axes. Et puis, il y a les quatre personnes du comité de direction : le DG et ses 3 N-1. Et enfin, il y aura les directeurs d'agence, puisque le budget est défini par agence. Les objectifs de rentabilité sont exprimés en termes de résultat et de marge brute.

Le respect de ces objectifs de rentabilité est le critère prépondérant pour le calcul des primes ?

Oui, oui, ce n'est pas seul, mais c'est le critère prépondérant.

30 : Le respect du budget est un des critères de calcul du bonus des managers et également de certains chefs de services, dont moi.

Et c'est un critère essentiel ou relativement faible dans le calcul des bonus ?

Je ne l'ai pas en tête mais ça doit être relativement important et ça varie selon les fonctions. Pour moi, c'est calculé sur le respect du budget de la division pour l'EBITDA, sur le respect du budget de l'EBITDA de l'entité, sur le respect du DSO ; tous ces critères représentent 70% de mon bonus et les autres 30%, ce sont des critères personnels.

Le budget est un critère non négligeable, mais parmi d'autres

15 : *Est-ce qu'une partie des rémunérations est basée sur le respect des objectifs ?*

Oui, principalement sur le budget à 1 an pour les aspects financiers (les commandes, les prises de commandes, le CA, le résultat, le cash-flow) et sur 2 ans pour les aspects commerciaux. Le respect du budget représente la moitié de la rémunération variable, l'autre moitié, c'est sur des objectifs personnels.

Et ces objectifs personnels sont de quelle nature ? et sont-ils chiffrés ?

Toujours chiffrés, sinon ça ne sert à rien. Mais, à la fin, l'évaluation est aussi subjective: si vous réalisez tous vos objectifs personnels mais que vous avez un comportement qui ne convient pas, vous n'avez pas la prime qui va avec. Autant, sur la partie budgétaire de la prime, c'est un calcul automatique, autant sur la partie non budgétaire de la prime, ça reste complètement à l'appréciation du responsable hiérarchique.

25 : Très concrètement, 40% de la rémunération des dirigeants de branche est variable : 20% liés aux résultats économiques, pour la branche ou pour l'entreprise, et 20% dits de note de gueule, c'est-à-dire d'appréciation de la performance, qui est plus liée au métier, sur des actions de management, de qualité, de satisfaction clients, des choses comme ça.

Pas ou très peu basé sur le budget

9 : En interne, la performance n'est pas du tout jugée sur le respect du budget. Nous, ce qu'on veut, c'est arriver à l'équilibre, à 0. Et on se compare aussi pas mal à l'année N-1, à périmètre constant. En comité de direction, on se compare beaucoup à N-1 et à l'équilibre, plus qu'au budget. Parce que, le budget, il ne tient pas compte des variations de volume qu'on a eues, ni des actions qu'on a décidées depuis, donc, il perd un peu de son sens. Le mois était bon si on a généré un EBIT positif, en fonction des volumes, et si le taux de main d'œuvre est cohérent avec ce qu'il y avait au budget.

22 : Il n'y a pas d'incentives sur le respect du budget ; il y a une négociation collective, mais il n'y a pas d'incentives sur des objectifs individuels. [...] Il peut y avoir des primes à la tête du client, en fonction du dossier.

23 : Le budget n'est pas l'outil de mesure de la performance. C'est un élément seulement.

Du coup, vous n'avez certainement pas non plus de rémunération variable calculée sur le respect du budget, pour le personnel d'encadrement?

Très, très peu.

Quand vous dites très, très peu : il y a très peu de personnes concernées, ou bien les rémunérations variables liées au respect du budget représentent une part très faible des rémunérations?

1), les rémunérations variables sont faibles et 2) les éléments variables ne sont en général pas liés à des éléments purement financiers budgétés. Une raison à cela, c'est qu'il est extrêmement facile chez nous de doper le CA et, donc, le profit, mais ce serait au détriment de la performance à terme.

Annexe 19 : Récapitulatif sur le suivi des écarts en interne aux entités

	Fréquence	Contenu formel	Discussion, questions, réunion avec la hiérarchie	Niveau global d'attention porté par les opérationnels
1	Hebdomadaire pour le CA, mensuel pour le reste	Seul écart vraiment suivi porte sur le CA ; pas de suivi d'aspects opérationnels parce que pas de problème sur les ventes	Personne en dehors du DG et du responsable commercial n'est concerné ni mis au courant de ses sous-écarts propres	Très faible
2	mensuelle	Ecarts sur budget (+ autres ?)	Revue de perf de chaque resp budgétaire avec son N+1, suivie d'un compte-rendu de la réunion ; explications opérationnelles et actions correctives	fort
3	mensuelle	Ecarts monétaires et sur INM	Une réunion par processus entre finance et resp fonction + 1 analyse purement financière par le CG + 1 réunion en CODIR	fort
4	mensuelle	Ecarts sur budget et sur re-prévisions	D'abord diffusés aux resp budgétaires qui les expliquent ensuite devant DG	fort
5	mensuelle	Ecarts sur budget, sur reprévision et évolution par rapport à A-1	Téléconférences systématiques, avec chaque subdivision, demande d'explications et d'actions correctives, mais cela reste assez financier	Très fort
6	mensuelle	Ecarts sur budget (+ autres ?)	Ecarts d'abord diffusés par informatique, puis réunion systématique avec DG pour analyse notamment sous angle opérationnel et actions correctives	fort
7	trimestrielle	Ecarts sur budget + indicateurs d'activité	Réunion systématique avec CODIR élargi + réunions du CG avec personnes ad hoc si dérives, explications opérationnelles et recherche d'actions correctives	Assez faible
8	Trimestrielle	Pas d'écarts monétaires (absence de sous-budget) mais sur INM spécifiques à chaque fonction et liés au budget	Une analyse globale trimestrielle du CODIR élargi et diffusion à chaque N-1 de ses écarts pour analyse au sein de son équipe	Faible
9	hebdomadaire	Ecarts envoyés au groupe, majoritairement financiers	Réunions internes aux fonctions plus analyse globale en CODIR ; constat pour comprendre mais peu pour déclenchement actions (fait par autre dispositif)	Très forte
10	mensuelle	Ecarts sur budget (+ autres ?)	Revue de performance systématique entre DG et chaque N-1, par vidéo-conférence ; explications opérationnelles et actions correctives	fort
11	trimestrielle	Ecarts dans les grandes masses	Réunion avec le responsable concerné que si dérive ; analyse opérationnelle plus assurée par autres dispositifs	Assez faible
12	mensuelle	Ecarts sur compte de résultat, indicateurs volumiques d'activité, BFR, suivi d'aspects plus ponctuels	Réunion spécifique avec chaque N-1, discussion approfondie avec lui (4h à 1 journée) ; analyse facilitée par forte connexion du monétaire avec U.O. opérationnelles	Fort
13	Hebdomadaire et mensuelle	TdB global + TdB très détaillés avec écarts associés à des INM	Présentation et commentaires systématiques du CG en réunion du COMEX une fois par mois, analyse plus fouillée en CODIR	Très fort

			(plus large que COMEX) une fois par semaine, réunions très fines par fonction	
14	mensuelle	Ecart sur budget (+ autres ?)	Réunion systématique, plus sous l'angle métier que financier => actions correctives si dérive.	fort
15	mensuelle	Ecart, + re-prévisions	Réunion systématique de chaque N-1 avec le DG et les fonctions supports ; revue globale de perf., englobant analyse opérationnelle	Très fort
16	Mensuelle	Ecart du budget + aspects opérationnels	Réunion des 11 collaborateurs français pour analyse globale	fort
17	mensuelle	Variable selon les filiales, mais parfois le monétaire est assorti de paramètres techniques ou autres INM ; forte modélisation opérationnelle	Analyse des écarts au budget (et pas seulement de la progression) en train de devenir systématique ; pas de questions ni de réunion systématiques pour le premier niveau, mais réunion systématique avec le CG à partir des niveaux N-2 et actions correctives si dérive	fort
18	mensuelle	écarts sur le compte de résultat, + évolution du stock et des paiements clients	Réunion du CODIR où écarts sont analysés y compris sous angle opérationnel+ réunion du middle management pour la partie industrielle	moyen
19	mensuelle	Ecart du compte de résultat jusqu'à la marge + quelques INM	Ecart diffusés par système informatique et aucune réunion au niveau des N-1 de l'entité	faible
20	mensuelle	Ecart sur budget (+ autres ?)	Discussion des écarts en réunion du CODIR + réunions spécifiques au sein de chaque direction ; analyse opérationnelle et actions correctives	Moyen, un peu résistance culturelle
21	Mensuelle pour opérationnels et trimestrielle pour fonctions support	Ecart sur budget	Réunion du DAF avec les resp de réseau de distribution et réunion du DAF avec chaque patron de BU (NB : au niveau de l'entité, pas de DG chapeautant les 2 BU) ; réunions mensuelles au sein des fonctions	Moyen (pas de comptes à rendre au N+1 mais à la DAF)
22	Hebdo sur le CA, mensuel sur le reste du budget	Sorte de tableau de bord général de l'entité, faisant notamment référence au budget et avec extrapolation du reste à faire ; pas de suivi des écarts spécifiques par fonction, hormis pour le MKG et le CA	Pas de réunion systématique, TdB juste présenté et commenté par le contrôle de gestion à l'occasion de diverses réunions ; analyse opérationnelle plus assurée en amont par d'autres dispositifs	Très faible
23	Variable selon les activités : mensuelle à trimestrielle	Ecart sur budget	Non ; suivi des écarts diffusé juste à titre d'information	faible
24	mensuelle	Plusieurs étapes ; suivi des budgets par fonction, puis sur budget global	Oui, d'abord avec le CG sur 1 ^{ère} étape, puis en CODIR ; demande d'actions correctives, même si au cumul depuis le début de l'année, il n'y a pas de pble ; analyse opérationnelle poussée	Très fort
25	mensuelle	Un reporting financier et un sur les INM (+ un sur les actions, mais suivi trimestriellement et à part)	Epluchage fin du financier par le CG groupe + réunion mensuelle sur l'ensemble financier + INM , recherche du lien entre financier et opérationnel	Fort
26	mensuelle	Chiffres financiers + commentaires	Réunion mensuelle systématique et très globale (financier et opérationnel)	fort
27	trimestrielle	Ecart sur budget + reprévisions	Réunion globale des principaux	moyen (+ sur

			cadres pour analyse et recherche collective de solutions si besoin, mais analyse opérationnelle plus assurée par autres dispositifs	re-prévisions que sur écarts)
28	A peu près mensuelle	Ecarts sur budget (+ autres ?)	Réunion à 3 personnes : PDG, DGA et DAF + réunions avec personnes ad hoc si dérive ; analyse également opérationnelle	Assez faible
29	mensuelle	Ecarts sur budget + effectifs, délai paiement créances	D'abord diffusés aux resp budgétaires, qui rédigent des commentaires. Pas de réunion avec la hiérarchie, mais CG peut poser questions si pble.	Assez faible
30	mensuelle	Reporting communiqué au groupe + tableau plus détaillé par familles de produits	Présentation mensuelle par le CG en CODIR mais peu d'analyse opérationnelle	Faible

La fréquence la plus souvent mentionnée pour le suivi interne des écarts est mensuelle, dans vingt entretiens (2, 3, 4, 5, 6, 10, 12, 14, 15, 16, 17, 18, 19, 20, 24, 25, 26, 28, 29, 30). La fréquence trimestrielle est mentionnée dans quatre entretiens (7, 8, 11, 27), et la fréquence hebdomadaire dans un entretien (9). Dans les cinq autres entretiens (1, 13, 21, 22, 23), la fréquence dépend des fonctions, des activités ou encore des lignes budgétaires concernées (chiffre d'affaires ou ensemble du compte de résultat) : hebdomadaire et mensuelle, ou mensuelle et trimestrielle.

Le suivi des écarts, dans son contenu formel et/ou dans les explications qu'il suscite porte sur :

- uniquement ou principalement de données monétaires dans 6 entités (1, 22, 23, 27, 29, 30)
- un peu sur des aspects opérationnels en plus des données monétaires dans 5 entités (4, 5, 9, 11, 19)
- clairement des données non monétaires et/ou d'aspects opérationnels, en plus des données monétaires 19 dans entités (2, 3, 6, 7, 8, 10, 12, 13, 14, 15, 16, 17, 18, 20, 21, 24, 25, 26, 28).

Le suivi des écarts donne lieu à :

- à une diffusion et utilisation par seulement quelques-uns des N-1 du dirigeant de l'entité dans deux entretiens (1 et 28) ;
- à une simple diffusion par le contrôle de gestion aux personnes concernées ou au comité de direction pour simple information, sans que cela donne lieu à réunion ni discussion, dans quatre entretiens (19, 22, 23, 30) ;
- à une demande d'explication aux responsables concernés de la part de la hiérarchie seulement en cas de dérive ou encore à une réunion systématique mais avec le seul contrôle de gestion ou service financier (pas le supérieur hiérarchique) ou moins souvent que le suivi des écarts dans six entretiens (7, 8, 11, 18, 20, 29) ;
- à une ou plusieurs réunions systématiques avec la hiérarchie, à chaque état de suivi des écarts dans dix huit entretiens (2, 3, 4, 5, 6, 9, 10, 12, 13, 14, 15, 16, 17, 21, 24, 25, 26, 27).

Au global, sur les 30 entretiens, l'attention portée en interne au suivi des écarts par la hiérarchie et par les responsables budgétaires concernés semble, au regard à la fois de sa fréquence, de son contenu et des analyses qu'il suscite, être fort à très fort dans seize entretiens (2, 3, 4, 5, 6, 9, 10, 12, 13, 14, 15, 16, 17, 24, 25, 26), assez faible ou moyen dans huit entretiens (7, 11, 18, 20, 21, 27, 28, 29), faible à très faible dans six entretiens (1, 8, 19, 22, 23, 30).

Attention portée en interne aux écarts : verbatims

Forte à très forte

13 : En interne, il y a plusieurs types de réunions où on parle des écarts. Il y a la réunion mensuelle du Comex à laquelle participent les huit N-1 du DG. Là, je présente le compte de résultat, je décline la variance, les principaux écarts et puis, s'il y a lieu, chacun des participants commente également et éclaire des points plus de détail. Mais ce n'est pas là qu'il y a le plus de discussion et d'analyse, c'est dans des comités de direction hebdomadaires, auxquels participent 4 personnes. Sinon, on peut aussi en discuter au cours de réunions ad hoc.

Et quand il y a besoin de réagir par rapport à une dérive, où est-ce que c'est creusé ?

C'est discuté bien en amont, en fait. Dans le tableau que je présente au global, il y a les principaux

éléments de variances, mais il ne rentre pas dans le détail. Mais derrière cette analyse-là, on a tout un système de tableaux de bord extrêmement détaillés sur chacune des fonctions et on les sort tous les mois ; au niveau des usines, ils l'ont même au quotidien, en hebdo et en mensuel. Toutes les variances de mon analyse à moi, globale, sont déclinées dans chacune des fonctions et c'est chacune des fonctions qui intervient, avec les contrôleurs de gestion concernés, sur l'analyse des dérives pour apporter les réponses aux écarts constatés. Ce travail d'analyse et de recherche d'actions correctives est fait pas seulement avec les directeurs de fonction, mais aussi les responsables de fonction. Sur l'analyse des écarts et des aspects opérationnels, on est très, très bons. Ce n'est pas sur la base des discussions sur les écarts durant la réunion du Comex qu'on redécline les actions : de fait, elles se font avant ou après ces réunions-là, c'est inscrit dans les gènes des entités, si je puis dire. C'est parce qu'on va très, très loin dans la construction du budget : tous les inputs, quasiment, sont budgétés. Donc, derrière, on peut aussi aller très loin dans l'analyse des écarts. Et, comme les gens, quelque soit le niveau hiérarchique –ça concerne tous les cadres- sont incentivés là-dessus, vous imaginez bien que, de toutes façons, ils vont essayer de faire le budget.

24 : Est-ce qu'en interne, votre DG organise de manière systématique tous les mois une revue de performance où l'on est amené à parler des écarts par rapport au budget?

Oui, au moins une formelle par mois, et en général plusieurs, en fonction des thèmes de saison.

Est-ce que le respect du budget est le point principal à l'ordre du jour ou pas ?

C'est un sujet parmi les autres. Parce qu'on traite aussi les écarts en parallèle : avant même que les résultats des comptes d'exploitation, qui sont donc l'écart principal, ne tombent, on a dès le 3^{ème} ou le 4^{ème} jour les frais des organisations et on sort des reportings. Donc, ceux qui doivent se faire taper sur les doigts ou s'expliquer, c'est dès le 4^{ème} ou le 5^{ème} jour. Je communique de plus en plus de choses avant la réunion du CODIR, ça limite le travail en comité de direction.

Quelle est la nature des discussions autour des écarts ?

Le DG veut savoir pourquoi on a dévié et comment on va compenser le mois suivant ; que ce soit au niveau du mois ou du trimestre. Tout ça est fait pour chacune de nos 7 usines. Chaque usine, tous les mois, doit atteindre son objectif mensuel. C'est-à-dire qu'une usine peut être excellente, avoir sur les 6 premiers mois une avance colossale sur son objectif, si elle se plante sur son 7^{ème} mois, elle doit expliquer pourquoi. On met les compteurs à zéro chaque fois. Alors, évidemment, ça ne veut pas dire qu'on va le faire avec la même pression si l'usine a été super performante jusque là, mais on est quand même dans cette logique-là. [...] Quand des business sont en avance parce qu'ils ont fait des efforts qui ont payé, ils pourraient se dire « maintenant je peux me relâcher un peu » et on surveille que non : ce qui est gagné est gagné, on part sur un autre sujet.

25 : Nous avons un reporting mensuel, sur toutes les branches ; c'est un suivi financier, au sens strict, avec les résultats. Nous avons un deuxième suivi, mensuel aussi, celui des indicateurs de performances, le rendement par exemple, et nous avons un troisième suivi, celui des actions, des projets de transformation, que nous effectuons à un rythme trimestriel. Ensuite il y a des revues de gestion. Concrètement, nous recevons les patrons des branches tous les mois pour qu'ils nous rendent compte. Nous avons un échange sur les résultats. Les sujets sont ensuite discutés en comité de direction, à partir d'une synthèse que nous avons faite.

Est-ce que vous procédez à un épiluchage systématique ou est-ce plutôt par exception ?

Notre reporting est constitué d'indicateurs financiers et d'indicateurs physiques. Les gens qui sont chargés du contrôle d'une branche donnée lisent tout. C'est leur travail. On passe au compteur Geiger l'ensemble des informations données. J'ai également des statisticiens qui calculent les prévisions sur les dérives dans le temps, et j'ai une réunion avec eux mensuellement pour préparer la revue de gestion mensuelle, et là, nous identifions ensemble les 7, 8 points importants qui se détachent sur le mois. Ce sont ces sujets que nous allons évoquer plus spécifiquement avec les branches en réunion de gestion. A la moindre dérive, il y a un rapport, et un plan d'action doit être proposé immédiatement. Il y a une pression totale immédiatement.

Assez faible à moyenne

7 : Quand vous me demandiez tout à l'heure si mes reportings étaient vraiment lus en interne, très clairement, ceux des trimestres le sont beaucoup plus que les mensuels.

Et est-ce que ce suivi fait l'occasion d'une forte discussion ?

Trimestriellement, oui. On a une réunion entre les 4 personnes du comité de direction plus 3 autres. L'objectif, c'est d'informer, de comprendre et de réajuster s'il le faut. Mais avant la réunion à 7 avec le DG, je peux avoir des réunions plus informelles : en gros, mon contrôleur de gestion et moi avons une réunion sur le budget MKG avec le directeur MKG et les 3 autres membres du service MKG ; pareil avec la partie commerciale ; une réunion sur les programmes également et, pareil, une

réunion logistico-technique : là, c'est plus informatif ; mais bon, on en retire des choses, on s'améliore dans le budget ; et puis on les responsabilise aussi un petit peu quand même : sur le niveau de ventes, le niveau de marge qu'on fait et pourquoi.

20 : On a fait le choix de ne pas beaucoup distribuer de papier, mais on met à disposition les infos du réel tous les mois par informatique, pas pour tout, mais en tout cas, le CA est dedans. Et donc, tous les commerciaux ont accès à leurs chiffres et peuvent les analyser. Et au niveau des opérations, les chefs d'agence ont leurs éléments de coûts (sous-traitance, etc.) tous les mois.

Et alors, tout cela est analysé et discuté dans des réunions ?

On sort les résultats en J+4 et, en J+5, et on en discute en comité de direction. Là, on essaie d'identifier dans les grandes lignes ce qui va, ce qui ne va pas, les messages à diffuser auprès des équipes et ce qu'il faut creuser dans chacune des directions (pourquoi ? qu'est-ce qu'il y a à faire ? etc.). Et après, les résultats sont présentés au sein de chaque direction tous les mois, avec une discussion, en interne à la direction. [...] Je pense que si tout le monde travaillait plus en cours d'année sur ses coûts, ou son CA, enfin, sur ses chiffres en général, ça irait bien mieux ; on s'aperçoit que certains posent des questions au moment du budget, mais qu'ils auraient pu se la poser avant : « tiens, c'est quoi ce que j'avais sur cette ligne de frais au mois de juin ? ». Là, on se dit « ah bien, d'accord, tu as rudement suivi tes frais, toi ! ». [...]. Je pense que chez nous, il n'y a pas un niveau d'exigence assez élevé. J'ai travaillé ailleurs avant et, si on n'avait pas fait son budget, soit on avait la solution pour redresser, soit c'était coup de pied aux fesses. Mais je trouve que, chez nous, on laisse trop faire : « bon, ben voilà, on a des mauvais résultats ».

Faible à très faible

1 : Comme les écarts portent principalement sur les ventes et qu'au niveau du cost of sales, c'est relativement stable (on a des prix de cession), les écarts, c'est traité par le DG. Comme tout est focalisé sur la vente et le MKG, le groupe ne nous embête pas avec les frais généraux et, du coup, nous en interne, on ne s'embête pas non plus avec. Sur les frais généraux, on peut avoir des écarts, mais c'est compensé par la croissance. Le seul écart qui compte, c'est le CA. Et encore, à la limite, ce n'est pas trop gênant si on a des gros écarts à l'intérieur des familles, c'est le bâti qui compte. [...] En pratique, il ne sert à rien au MKG et au commercial : le commercial ne sait pas décrypter le reporting. Et puis, le responsable logistique, il s'en fout.

22 : Au MKG, ils suivent les écarts de près, parce que, comme leur boulot c'est beaucoup de l'évènementiel, à chaque fois qu'ils font une dépense pour un évènement, ils voient l'impact et ils savent que s'ils dépensent plus sur un évènement, il faudra réduire un peu la voilure sur un autre. Mais pour les chefs d'établissement, c'est beaucoup moins vrai. Pas sûr même qu'ils le regardent tous les mois...

23 : *En interne, vous ne faites pas de revue de performance à partir du reporting ?*

Non, non, il est juste distribué à titre d'information.

Annexe 20 : Récapitulatif sur les re-prévisions internes

	Existence de re-prévisions	Participation des opérationnels à l'élaboration des re-prévisions	Contenu, horizon, niveau de détail	Fonction	1ères que pour groupe
<i>Budget convenu avec le groupe généralement assez difficilement atteint ou pas atteint</i>					
2	6 mensuelles (à partir de juillet) ; idem que pour gpe	Remontées des opérationnels (processus bottom-up)		Atterrissage réaliste mais pas fataliste ; essayer encore de respecter objectif annuel	Oui
4	3, idem que pour groupe	Faites d'après réalisé et estimation des ventes par les opérationnels sur les produits phares de l'année		Atterrissage financier vraisemblable à fin d'année ; en interne, objectif annuel reste la référence	Oui
14	4 par an ; idem que pour groupe	Emanent des opérationnels seulement pour la 2 ^{ème} et la 3 ^{ème}	Intégralité du compte de résultat pour la 2 ^{ème} et la 3 ^{ème}	2 ^{ème} et 3 ^{ème} cherchent à respecter si encore possible objectif annuel ; 1 ^{ère} est confirmation du budget initial et 4 ^{ème} , simple atterrissage.	Non
20	2 par an (après 4 mois et après 8 mois), idem que pour actionnaires	Emanent en partie des opérationnels	A un niveau moins fin que le budget	La 1 ^{ère} est toujours trop optimiste (car budget pessimiste sur les 1ers mois), la 2 ^{ème} , souvent mauvaise, donne lieu à recherche d'actions correctives (mais se substitue de fait au budget).	Non
24	4 par an ; idem que pour groupe	Plus faites par les différents niveaux de CG, sur la base des infos des opérationnels	Re-prévisions fines à 3 mois et moins détaillées à 6 mois. L'horizon de la dernière bascule à 15 mois	Atterrissage réaliste sans être totalement fataliste : il faut essayer si possible de respecter objectif annuel.	Non
26	Mensuelle (+ fréquentes que pour le groupe)	Remontées des opérationnels ; la 2 ^{ème} re-prévision très détaillée (sept) est très discutée par la hiérarchie car elle sert de base au budget suivant.	Re-prévisions mensuelles sont plus des indicateurs de risque sur les mois à venir ; 2 fois par en, véritables re-prévisions sur compte de résultat et bilan	Atterrissage financier réaliste mais pas fataliste à fin d'année +, pour la 2 ^{ème} grosse re-prévision, base de négo du budget suivant	Non
<i>Budget convenu avec le groupe ou actionnaires généralement atteint avec efforts raisonnables</i>					
1	2 (avril et octobre) ; idem que pour gpe	Non, faites par le CG par extrapolation		Atterrissage à fin d'année, information du groupe.	Oui
3	Mensuelles ; + fréquentes que pour groupe	Faites par le CG, sur la base des infos des opérationnels, suite aux réunions mensuelles de pilotage interne		Atterrissage à fin d'année en essayant de rectifier le tir pour s'approcher de l'objectif annuel	Non
5	Rolling forecasts mensuels	Remontées des opérationnels, et fortement discutées, challengées par le niveau N+1	Les sept 1ers sont à 6 mois, les 5 derniers ajoutent l'année budgétaire suivante	Essayer de tenir l'objectif annuel et prévision d'atterrissage financier à fin d'année, notamment pour actionnaires	Non
6	3 (mars, juin, septembre) ; idem que pour groupe	Les 2 premières sont faites par le DAF ; les opérationnels sont très impliqués sur la 3 ^{ème} (faite de manière bottom-up)	Deux 1ères sont dans les grandes masses ; la 3 ^{ème} est très détaillée	Deux premières : prioritairement intégrer les changements majeurs (volumes => concept de budget flexible) et essayer un peu de rectifier le tir	oui

				pour prévision d'atterrissage réaliste sans être totalement fataliste ; 3 ^{ème} : base pour le budget A+1 et prévision d'atterrissage	
8	A peu près tous les mois, pour les actionnaires	Faites par la DAF		Principalement destinées aux actionnaires => atterrissage réaliste ; ne modifient normalement pas les objectifs individuels	Oui
9	Rolling forecasts mensuels à 3 mois et introduction de rolling forecasts mensuels à 12 mois; idem que pour le groupe	Forecasts à 3 mois: faits par le DAF à partir du planning de commandes Forecasts à 12 mois : d'après budget et nouvelles actions décidées	Ajustement du budget en fonction des volumes (budget flexible)	Rolling forecasts à 3 mois : communication au marché financier et, en interne, se substituent aux budgets initiaux ; rolling forecasts à 12 mois sont plus volontaristes	Pas tout à fait
10	Mensuelle, mais 3 re-représentations plus importantes que les autres, idem que pour groupe	Emanent des opérationnels, sur la base du niveau de risque associé à chaque affaire, projet (souvent pluri-annuels) ; discutées par le management	Représentation mensuelle grossière des 6 mois à venir ; en février, atterrissage à fin de 1 ^{er} semestre, en mai, ajustement de la prévision fine du 2 ^{ème} semestre, en sept, base de la prévision budgétaire année suivante	Atterrissage réaliste sans être fataliste, l'objectif annuel reste la cible à atteindre	Non
11	Mensuelle, pour le PDG, principal actionnaire	Faites par la DAF et non communiquées aux opérationnels	Compte de résultat dans les grandes masses	Atterrissage réaliste en fin d'année, suivi si besoin de décisions du DG pour rectifier le tir et atteindre l'objectif annuel global	oui
13	4 par an ; + fréquentes que pour groupe	Faites par le DAF avec demande d'info si besoin aux opérationnels ; présentation en COMEX par le DAF ; opérationnels assez peu impliqués		Atterrissage réaliste sans être totalement fataliste.	Non
15	Mensuel ; + fréquentes que pour groupe	Emanent des opérationnels et sont discutées en même temps que les écarts sur mois écoulés		Recherche d'actions correctives pour essayer de respecter l'objectif annuel ou, si pas possible suite à un événement imprévu, révision du budget	Non
17	3 par an (acquises) et mise en place de re-prévisions mensuelles ; idem que pour actionnaire	Emanent des opérationnels ; sont très impliqués, au moins sur les re-prévisions trimestrielles	Très détaillées pour re-prévisions trimestrielles, estimés mensuels à fin d'année très légers (niveau de résultat)	Tout faire pour respecter objectif annuel initial et, si pas possible, se redonner un nouvel objectif restant ambitieux	Non
21	5 (mars, mai, début juin, septembre, décembre ; idem que pour le groupe	A partir d'infos opérationnelles sur les prévisions de vente, liées aux sorties de nouveaux produits, elles-mêmes dépendantes des capacités de production	Mars et juin sont sur le 1 ^{er} semestre, mai, sept et décembre sur le 2 ^{ème} ; contenu uniquement monétaire	Représentation de mai sur 2 ^{ème} semestre efface le budget initial ; re-prévisions de mars et de sept se substituent au budget initial comme référence pour le calcul des écarts ; il faut que le	non

				pilotage soit en phase avec ce qui va être annoncé aux actionnaires	
22	Mensuelles, pour DG	Non, fait par le CG au global	Extrapolation des charges et estimation intuitive du CA	Atterrissage à fin d'année le plus vraisemblable	Oui
25	2 (mai et nov),	Remontées par les CG des filiales		Atterrissage financier ; en interne, c'est le budget qui reste l'objectif.	Non
27	3 (mars, juin, septembre) ; idem que pour groupe	Hypothèses récoltées des opérationnels dans un processus bottom-up. Discutées lors de réunions avec tous les responsables budgétaires		Se débrouiller pour respecter l'objectif annuel avec actions correctives si besoin et prévoir atterrissage à fin d'année	Non
29	2 (début mai et début octobre) ; idem que pour gpe	Faite uniquement par CG pour la 1 ^{ère} , opérationnels un peu sollicités pour la 2 ^{ème}		Atterrissage financier (budget généralement atteint) ; la 2 ^{ème} sert aussi de base au budget suivant	Oui
<i>Budget convenu avec groupe ou actionnaires atteint facilement ou dépassé</i>					
7	3 (mars, juin septembre) ; idem que pour groupe	Faites par le DAF, sans les opérationnels, sur la base du réalisé	Contenu : jusqu'au résultat d'exploitation + 2 INM commerciaux et ayant impact sur marge	Plus faites pour informer le groupe ; la 1 ^{ère} est volontairement pessimiste (réalisé meilleur que le budget => ne pas donner les moyens au groupe de mettre la pression) ; les 2 autres visent l'atterrissage réel à fin d'année (et meilleur que le budget).	Oui
12	3 (début mai, début septembre et début novembre) ; idem que pour groupe	La 2 ^{ème} émane des opérationnels car elle constitue la base de la négociation budgétaire ; la 1 ^{ère} et la 3 ^{ème} sont faites par le CG ; toutes sont transmises par les DAF de niveau inférieur mais ne sont pas présentés par les opérationnels eux-mêmes à leur N+1.	1 ^{ère} = réalisé + budgets sur 8 mois restants ; 2 ^{ème} = réflexion sur l'atterrissage, 3 ^{ème} = prévision la plus réaliste possible	La 1 ^{ère} ne sert pas à grand-chose ; la 2 ^{ème} à prévoir l'année suivante, la 3 ^{ème} à communiquer aux actionnaires. Aucune ne sert à « challenger » sur l'année en cours (budget souvent dépassé)	Oui
16	1 en juillet + possibilité d'1 en mars ; idem que pour gpe	Faite par DAF par extrapolation	La fenêtre de mars pourrait être utilisée pour une révision si nécessaire	Pas d'utilité interne, juste pour informer groupe d'atterrissage à fin d'année	Oui
18	1 (avril) ; idem que pour gpe	Faites par le DAF, pour le groupe		Peu d'utilisation interne car re-prévision arrangée pour ne pas annoncer au gpe qu'on pourrait dépasser l'objectif annuel (réalisé du 1 ^{er} trimestre souvent meilleur que budget)	Oui
19	3 potentielles (février, juin, octobre, idem que pour groupe	Faites par le CG, mécaniquement par extrapolation du réalisé et communiqué aux opérationnels pour les inciter à réagir et à présenter des actions correctives si besoin est lors des revues de performance	Les re-prévisions, faites selon un algorithme à partir du réalisé, n'intègrent pas par avance les actions correctives décidées ; l'algorithme intègre les retombées des actions sur le réalisé si elles ont lieu	Les 2 premières visent à susciter des actions correctives afin d'atteindre l'objectif annuel ; la dernière est un simple calcul d'atterrissage.	Non
23	2 (avril et septembre) ;	Emanent des opérationnels et donnent lieu à des réunions de		Se substituent de – en – au budget ; la 1 ^{ère} vise au	non

	idem que pour groupe	validation		respect de l'objectif budgétaire annuel, la 2 ^{ème} , l'atterrissage à fin d'année ainsi que de base au budget année suivante	
28	2 (avril et septembre) ; idem que pour groupe	Faites par le DAF, d'après modification des prévisions sur le volume		Concept de budget flexible, réalisé dans une intention d'atterrissage à fin d'année	Oui
30	2 (avril et août), idem que pour le groupe	Faites par le CG d'après prévisions commerciales	Tirées par les prévisions de CA	Pour prévision financière d'atterrissage à fin d'année ; la 1 ^{ère} est volontairement pessimiste (réalisé meilleur que le budget => ne pas donner les moyens au groupe de mettre la pression) ; les 2 autres visent l'atterrissage réel à fin d'année (et meilleur que le budget).	oui

En matière de fréquence des re-prévisions, on observe une grande diversité, puisque le nombre de re-prévisions varie de un à douze. Les fréquences mentionnées sont par ordre décroissant les suivantes :

- re-prévisions mensuelles dans neuf entités (3, 5, 8, 9, 10, 11, 15, 22, 26) ; noter qu'une entité qui pratiquait déjà de manière systématique trois re-prévisions (entretien 17) est en train d'essayer de passer à des re-prévisions mensuelles. Noter également que deux de ces entités (10, 26) ne réalisent pas toutes leurs re-prévisions avec le même niveau de détail. Soulignons enfin que deux autres entités (5, 9) pratiquent en fait des *rolling forecasts*.
- trois re-prévisions dans sept entités (4, 6, 7, 12, 17, 19, 27),
- deux re-prévisions dans sept entités (1, 20, 23, 25, 28, 29, 30),
- quatre re-prévisions dans trois entités (14, 13, 24),
- une re-prévision dans deux entités (16 et 18),
- cinq re-prévisions dans une entité (21),
- six re-prévisions dans une entité (2),

Par ailleurs, la fréquence des re-prévisions internes est plus élevée que celle demandée par le groupe dans quatre entités (3, 13, 15, 26) parmi les 24 ne se situant pas au niveau d'un groupe ou d'une entreprise indépendante.

En ce qui concerne le processus de re-prévision, il ressort que :

- les re-prévisions sont faites entièrement par le contrôle de gestion ou la direction financière, plus ou moins sur la base d'informations récoltées par ailleurs mais sans réellement impliquer les opérationnels, dans quatorze entités (1, 3, 7, 8, 9, 11, 13, 16, 18, 19, 22, 24, 28, 30) ; dans certaines d'entre elles, les re-prévisions ne sont d'ailleurs pas communiquées, même pour information, aux opérationnels concernés ; dans ces quatorze entités, les re-prévisions sont donc prioritairement réalisées pour répondre à la demande du groupe, mais pas pour une utilisation interne ;
- les opérationnels ne sont impliqués que dans certaines des re-prévisions ou que sur certains aspects dans six entités (4, 6, 12, 14, 20, 29) ;
- les re-prévisions émanent des opérationnels et donnent généralement lieu à discussion avec la hiérarchie (opérationnelle ou financière) dans dix entités (2, 5, 10, 15, 17, 21, 25, 23, 26, 27).

En matière de finalités, elles peuvent être de trois ordres, qui peuvent se cumuler :

- la simple prévision financière ou « atterrissage » à fin d'année, que ce soit pour la gestion financière interne ou pour la communication financière au groupe ou aux actionnaires. Cette finalité est mentionnée dans tous les entretiens, sans exception, au moins pour la ou les dernières re-prévisions ; elle vise à intégrer de nouvelles informations : sur l'évolution des ventes, les volumes de production, de nouvelles actions décidées après la budgétisation, l'évolution du prix de matières premières, etc. Lorsqu'il s'agit d'une prise en compte d'une évolution des volumes de vente ou de production non maîtrisés par l'entité (comme dans le cas d'unités de production dont les ventes sont des sessions à des entités sœurs), la re-

prévision correspond au concept de budget flexible. Le caractère systématique de la fonction d'atterrissage des prévisions de fin d'année renvoie au minimum à la nécessité pour les entités d'informer le groupe ou les actionnaires sur le niveau minimal de performance financière ;

- le pilotage et la mise sous tension internes en cours d'année : il s'agit dans ce cas de susciter des actions correctives (et d'intégrer leurs conséquences financières probables) pour essayer encore d'optimiser la performance d'ici la fin de l'année ; ces re-prévisions qui se veulent encore volontaristes peuvent parfois se traduire par de nouvelles prévisions budgétaires pour les mois restant à venir, que cela amène ou pas à modifier l'objectif budgétaire annuel initial, à la hausse ou à la baisse ; cette finalité est mentionnée dans seize entretiens (2, 3, 5, 6, 10, 11, 13, 14, 15, 17, 19, 20, 23, 24, 26, 27), généralement pour les seules re-prévisions réalisées durant le premier semestre (après, les actions correctives ne sont plus susceptibles de produire leurs effets avant la fin de l'année = « effet tunnel » que des reprévisions de type rolling forecasts cherchent à éviter). Remarquons que, parmi ces 16 entités, 11 font partie des 16 qui associent au moins partiellement les opérationnels aux reprévisions (et on peut donc considérer qu'elles ne font pas les reprévisions uniquement pour répondre à la demande du groupe), alors qu'elles ne sont que 5 sur les 14 entités qui ne font que des reprévisions au niveau global de l'entité ou sans vraiment associer des opérationnels.
- fournir une base pour l'élaboration et la négociation du budget de l'année suivante : cette finalité existe parfois pour la re-prévision de fin de 3^{ème} trimestre ou de début de 2^{ème} semestre, que ce soit en interne ou vis-à-vis du groupe, re-prévision à laquelle les opérationnels sont dans ce cas souvent associés ; cette finalité est signalée dans six entretiens (6, 10, 12, 23, 26, 29). Certains de nos interlocuteurs soulignent à ce propos que les re-prévisions prennent parfois de ce fait un tour assez « politique » : les entités qui soumettent leurs re-prévisions peuvent avoir tendance à sous-estimer leur performance à fin d'année afin d'éviter de se voir demander une performance encore meilleure l'année suivante.

Remarquons que la plupart du temps, les re-prévisions à fin d'année, dans leur cumul pas dans leur mensualisation, ne se substituent pas à l'objectif budgétaire initial, ni pour l'éventuel calcul de primes, ni comme référence pour le pilotage interne (sauf cas d'évènement extérieur majeur et imprévu). C'est le cas de toutes les entités interrogées, sauf cinq (9, 17, 20, 21, 28), dont la précision ou la fiabilité du budget initial n'est pas grande et pour lesquelles les reprévisions deviennent plus ou moins officieusement pour quatre entités (9, 17, 20, 28) et officiellement pour une entité (21, écarts calculés en référence au forecast) la référence pour le pilotage du reste de l'année, mais pas pour les primes. Remarquons également que trois de ces entités n'associent pas ou très peu les opérationnels à l'élaboration des re-prévisions => la notion de reprévision a surtout du sens pour le groupe, pas en interne. On peut donc considérer qu'en interne, le budget reste donc intangible pour toutes les entités, sauf une ;

Par ailleurs, nous avons regardé si le niveau de difficulté des objectifs convenus avec le groupe ou les actionnaires était susceptible d'influencer les caractéristiques des re-prévisions :

Difficulté des objectifs de l'entité	Re-prévisions volontaristes	Re-prévisions plutôt fatalistes
Elevée	2, 4, 20, 24, 26	4
Moyenne	3, 5, 6, 10, 11, 13, 15, 17, 27	1, 8, 9, 21, 22, 25, 29
Faible	19, 23	7, 12, 16, 18, 28, 30

Le caractère volontariste des re-prévisions apparaît donc d'autant plus fréquent que la difficulté des objectifs de l'entité est grande.

Parmi les neuf entités pour lesquelles l'objectif budgétaire annuel est généralement atteint sans difficulté ou même dépassé (7, 12, 16, 18, 19, 23, 27, 28, 30) :

- la principale -quand ce n'est l'unique- finalité des re-prévisions est de satisfaire la demande du groupe dans six entités (7, 12, 16, 18, 28, 30) ;
- trois de ces six entités (7, 18, 30), dont le réalisé est souvent meilleur que le budget, soulignent spontanément qu'elles ont tendance à minorer le niveau d'ambition de leurs premières re-prévisions afin d'éviter que le groupe ne modifie à la hausse leur objectif de l'année en cours ;
- le nombre de re-prévisions est faible (entre une et trois re-prévisions dans l'année) et correspond à la fréquence demandée par le groupe pour toutes les entités ;
- la proportion d'entreprises dont les re-prévisions sont réalisées par le contrôle de gestion sans systématiquement impliquer les opérationnels est plus forte que pour les entreprises

ayant plus de mal à atteindre leur objectif budgétaire annuel : sept entités sur neuf contre treize sur vingt et une.

Il ne ressort pas de différences claires entre les entités ne parvenant pas ou difficilement à respecter leur objectif annuel et celles y parvenant avec des efforts raisonnables quant au nombre de re-prévisions ou la manière dont elles sont faites.

Nous avons également cherché à savoir si la taille des entités pouvait influencer certaines caractéristiques des re-prévisions. Il ressort que la taille semble partiellement influencer la finalité ainsi que le processus d'élaboration :

- les re-prévisions ne sont pas utilisées pour le pilotage ou la mise sous tension internes dans huit des neuf petites à assez petites entités (toutes, sauf la 3), alors que ce n'est le cas que pour cinq (4, 12, 22, 25, 29) des 21 plus grosses entités.
- dans l'intégralité des neuf entités de petite à assez petite taille (1, 3, 7, 8, 9, 16, 18, 28, 30), les re-prévisions sont réalisées entièrement par le contrôle de gestion, alors que, dans les 21 plus grosses entités, seules huit (4, 11, 13, 19, 21, 22, 24, 25) ne recourent pas formellement aux opérationnels pour élaborer leurs re-prévisions et cinq (6, 12, 14, 20, 29) n'y recourent que pour certaines re-prévisions (généralement, pour celle qui sert de base à l'élaboration du budget de l'année suivante).

La dernière colonne du tableau concerne uniquement les re-prévisions réalisées tôt dans l'année ; en effet, les dernières re-prévisions ne laissent plus beaucoup de possibilité d'améliorer la performance d'ici la fin de l'année et, par ailleurs, lorsqu'elles sont faites en associant les opérationnels, elles peuvent être un peu biaisées par un jeu politique car elles servent généralement plus ou moins de référence pour la construction du budget suivant. Donc, les premières re-prévisions sont les plus susceptibles être réalisées à des fins de pilotage interne et pas seulement de prévision fataliste ou prudente en réponse au besoin d'information financière du groupe. La dernière colonne du tableau montre ainsi que les re-prévisions réalisées encore assez tôt dans l'année n'ont d'utilité interne que pour 17 entités (3, 4, 5, 9, 10, 13, 14, 15, 17, 19, 20, 21, 23, 24, 25, 26, 27) sur trente.

Fonction et ambition des re-prévisions internes : verbatims

Re-prévisions volontaristes, destinées à stimuler les équipes et tirées par des objectifs budgétaires assez ou très difficiles

3 : On a 3 re-prévisions assez larges, avec une remontée de chiffres et de consolidation au groupe. Mais en interne, on en a une par mois, dans le cadre du pilotage de nos activités. .

Est-ce que ces re-prévisions internes viennent remplacer le budget ?

Oui, s'il y a véritablement un problème, on va l'identifier, mais sinon, ça ne remplace pas le budget. Il y a le budget, il ne sera pas atteint et puis voilà. Après, si c'est pour la mesure de performance, des bonus, tout se négocie, vous voyez ce que je veux dire... Néanmoins, le budget, c'est une cible, sauf cataclysme...

11 : Les possibilités de projection en cours d'année n'existent que pour les grandes masses, pas pour le détail ; en tout cas, moi je ne le fais pas : s'ils veulent des projections sur tout jusqu'à la fin de l'année, je leur dis « tu te débrouilles, tu as ton Excel ». Moi, sur les grandes masses, je surveille le budget financier et je peux voir, tous les mois, si ça passe ou pas. Bon, ils ont aussi quand même tous les mois un retour, parce que, quand je vois que, sur tel poste, ça dérape, d'abord, je vois mon patron, il me dit « on va faire ça, ça et ça », on prend les décisions et là, on les communique : là, on ferme le robinet, là on enlève tel projet.

14 : L'objectif du T1 c'est de s'assurer que le budget qu'on a validé en octobre novembre est toujours d'actualité et qu'il n'y a pas d'évènement significatif qui s'est passé depuis et qui conduirait à le réviser. Le T1 reste assez général, plus sur les grandes masses, on ne demande pas à chaque pays de nous remonter un P&L. Le T2, c'est vraiment un exercice très détaillé de re-prévision de l'intégralité du compte de résultat, fait bottom-up par toutes les entités. Le T3, c'est la même chose que le T2 et sert de référence pour le budget, pour calculer toutes les croissances budgétaires. Le T4, c'est encore plus léger que le T1, c'est vraiment juste un exercice d'atterrissage à fin d'année.

Pour le T2 et le T3, quel est l'esprit ?

C'est très volontariste car l'analyse se fait surtout sur l'analyse du reste à faire. Donc, les bons vieux calculs du genre : à fin avril, vous avez fait un tiers, vous rajoutez 2/3 et vous voyez ce que ça donne, et bien, ce n'est pas que ça et heureusement.

17 : Il s'agit de recalculer soigneusement le reste à faire, pour pouvoir mesurer le réalisme de l'objectif annuel, et de re-planifier pour mettre en place des plans d'actions alternatifs ; ça, c'est le premier objectif. Il y a un deuxième objectif qui est celui de la communication financière, histoire de pouvoir prévenir le

marché si ça dérape, quand même.

Mais vous avez deux jeux de reprévisions, non ? Parce qu'en termes de communication financière, on est en général assez prudent, alors que si vous voulez redynamiser en interne sur le reste à faire....

On n'a qu'un seul jeu qui a une double utilisation : on a ce qu'on appelle l'estimé ; on peut avoir un objectif à 100, un estimé à 80 et on va faire tout notre possible pour se rapprocher de 100, on va viser le 90 tous ensemble et puis on va commencer à alerter le marché.

Donc, en fait, est-ce qu'il serait plus juste de dire que c'est un atterrissage à fin d'année au mieux ou au plus vraisemblable ?

Euh... c'est au plus vraisemblable.

OK. Mais vous m'avez dit que les objectifs n'étaient pas faciles à atteindre. Alors, finalement, en cours d'année, quand il y a dérive, ce qui devient l'objectif opérationnel pour les DG d'activité, c'est l'estimé ?

Ben, oui ; enfin, c'est ambigu. En pratique, à partir du moment où ils ont lâché un chiffre pour leur estimé, ils essaient de le tenir. D'autant que cela ne les aura déjà pas fait rigoler de communiquer un estimé inférieur au budget, parce qu'ils savent ce que ça veut dire pour leur bonus. S'ils savent que, de toute façon, le 100 du budget, on l'oublie, et qu'ils ont annoncé le 80, ils vont tout faire, mettre en place des plans correctifs, pour tenir le 80. Souvent, ils ont un objectif initial à 100 ; ils ont une pente naturelle qui les amènerait à 60, ils vont serrer tous les boulons pour arriver à 80. Alors, là, effectivement, c'est le 80, l'estimé, qui devient la ligne bleue des Vosges. [...] Les responsables opérationnels ne s'en remettent pas qu'à leurs contrôleurs de gestion pour ces ré-estimés, ils sont super impliqués.

20 : On fait 2 forecasts : un en octobre-novembre, donc à un bon tiers de notre année fiscale [ndlr : clôture au 30 juin] et un au mois de mars-avril, au moment où on planche sur le budget.

Et ces forecasts sont faits comme le budget, c'est-à-dire en associant les équipes ?

Oui, mais à un niveau de détail quand même moins fin. Mais bon ... En fait, c'est quand même retravaillé, le contrôle de gestion en fait un aussi de son côté et on corrige beaucoup plus de choses que dans le budget. Le problème est que le premier forecast est toujours beaucoup trop optimiste. C'est lié au fait, que, dans le budget, toutes les mauvaises nouvelles, les opérationnels nous les mettent au 1^{er} juillet : on va perdre tel client, les augmentations de tarif des sous-traitants, etc. Mais, dans la réalité, tout ne se produit jamais au 1^{er} juillet. En revanche, les économies, le développement de nouveaux clients, etc. ils nous les mettent crescendo dans l'année. Alors, moi, je corrige : j'ai une ligne « autres frais » dans laquelle, l'an dernier, j'avais mis un « plus 200 000 » sur juillet et août. Mais même, d'après le forecast corrigé, on est toujours encore mieux qu'au budget.

OK. Et le 2^{ème} forecast ? Quel est son objectif ?

Bon, en janvier, février, mars, résultats pas terribles et, là, on n'a pas relancé un process de forecast, on a préféré demander aux équipes de travailler à analyser ce qui s'était passé plutôt que de passer 15 jours à produire des chiffres catastrophiques. Moi, j'ai pas mal extrapolé. Je leur ai dit : « si on ne fait rien, d'après mes projections sur les 4 derniers mois, voilà à quoi on arrive à la fin de l'année : on a un budget à 2 et, moi, je pense que ce sera 0,5. Donc, qu'est-ce qu'on peut faire ? ». Alors, on a lancé un certain nombre de comités pour analyser la rentabilité sur des clients où ça nous paraissait un peu limite ; on a convoqué les commerciaux, analysé les tarifs, fermé un certain nombre de comptes clients, donné des objectifs ...

25 : Pour la première reprévision, on peut encore réagir, et je peux vous dire que ça chauffe un maximum si les gens proposent des trajectoires en dégradation ! Et la deuxième, c'est l'atterrissage. On ne veut pas se retrouver face à l'actionnaire dans la situation de découvrir au dernier moment une catastrophe ; là, de toute façon, c'est replié, on essaie juste de comprendre ce qui se passe, pour savoir si les politiques étaient bonnes.

Et est-ce que ces reprévisions se substituent de fait au budget ?

Non, l'objectif du budget est intangible. Simplement, les reprévisions permettent de savoir si on va le dépasser ou non. Et si, par exemple, on nous dit qu'on va faire mieux que le budget, on dit « mais attend, on était sur une tendance de plus de 20% par rapport au budget et on en train de se dégrader par rapport à cette tendance » ; cela n'empêche pas, même si c'est mieux que le budget, de continuer à challenger....

27 : On a trois réactus dans l'année : mars, juin, et septembre.

Et quel est l'objectif de ces réactus ? On va prendre celle de juin.

C'est aussi un processus bottom-up, on va récolter les hypothèses de chaque opérationnel, pour avoir une projection complète sur l'année. On va ensuite se demander si on respecte le budget si tout se passe comme chaque opérationnel pense que ça va se passer. Parce que le budget est unique, une réactu n'est pas un nouveau budget, c'est juste un exercice de pilotage. Mais si on voit que, si tout se passe comme ils le disent, on va dans le mur, on se demande ce qu'on peut encore faire. Par exemple, là, actuellement, on fait notre réactu et on se rend compte que, globalement, on arrive à peu près à notre objectif, mais il y a quand même des risques. Donc il vaut mieux prévoir et être un peu plus exigeant avec les gens, histoire de se laisser un peu de marge de manœuvre. Donc, on fait des revues, des réunions avec chaque opérationnel et les gens qui sont liés à ces activités pour challenger leurs réactualisations...

Les revues, les grosses revues, sont donc plutôt trimestrielles, à l'occasion de ces réactus ?
Nous avons des revues d'activité tous les 2 mois, mais, lors des réactualisations, ce sont des vraies revues larges, économiques, des activités.

Donc avec les 10 responsables budgétaires concernés ?

Oui, on a même plus de gens que ça. L'idée, c'est de ne pas trop compartimenter l'activité de l'entreprise, car il y a des interactions entre les services. Et puis ça évite aussi que chacun reporte la faute sur l'autre : là, au moins, tout le monde est l'un en face de l'autre et ils peuvent s'expliquer.

Atterrissage réaliste, relativement peu « challenging » (faible difficulté ou raisonnable du budget), mais ne négligeant cependant pas les possibilités de nouvelles actions

13 : En cours d'année, est-ce que vous faites des reprévisions budgétaires ou des re-estimés ?

En interne, on fait un forecast tous les trimestres quasiment.

Et quel est l'objectif de ces forecasts ?

Le forecast ne devient pas un nouvel engagement, au sens budgétaire du terme. C'est plus une prévision de résultat, d'atterrissage à fin d'année. On est pas mal dans une optique d'estimation du probable, même si on essaie d'être quand même un peu challenging. C'est d'ailleurs moi qui la fais, ce qui ne m'empêche pas de consulter les gens des ventes, les gens du MKG. On est essaie d'être réalistes en essayant d'être un tout petit peu au dessus, de ne pas être totalement fatalistes.

Et ces forecasts, est-ce que les différents N-1 en ont connaissance ou pas ?

Oui, je les leur présente au comex mensuel. Mais ils sont relativement peu impliqués ; en fait, ils ne sont impliqués que sur les postes où il y a des fortes variances ; là, je leur demande leur avis « comment tu vois les choses d'ici la fin de l'année ? ». Mais les forecasts sont construits relativement rapidement, en quelques jours. Et le budget reste les tables de la loi, qu'on en soit proches ou loin.

23 : Et l'objectif des deux reprévisions, c'est quoi ?

C'est pour l'atterrissage de fin d'année et c'est pour prendre des décisions, parce qu'on a toujours la possibilité de caler des média au dernier moment et donc, si on s'aperçoit qu'une campagne média se passe mal, on peut décider de l'arrêter, si on s'aperçoit qu'elle se passe bien, on peut décider de la renforcer.

Est-ce que ces reprévisions se substituent au budget en termes de pilotage ?

C'était vrai il y a 2 ans. Maintenant, on se cale de plus en plus sur le budget. On a tendance à aller vers un budget qui devient l'objectif et pas une indication à un moment donné.

Pour autant, vous m'avez dit que les rémunérations variables étaient non seulement faibles mais aussi peu calées sur le respect du budget...

Oui, oui, je maintiens. Le respect du budget n'est vraiment pas chez nous l'indicateur de performance.

Et est-ce que les reprévisions donnent lieu à une réunion en interne ?

Les reprévisions et les budgets, oui, donnent lieu à des réunions de validation avec les opérationnels, mais pas le suivi mensuel des écarts.

Atterrissage « confortable »

12 : On en fait 3: une 4+8, une 8+4, et une 10+2. Il y a 2 approches : pour la 4+ 8, on prend le réalisé, on rajoute le budget et on ne se pose pas de questions, mais, pour la 8+4, comme c'est quand même la base du budget et que les 4 derniers mois sont nos plus gros mois, on challenge quand même. En dehors du petit jeu des opérationnels dont je vous ai parlé, il y a quand même une vraie discussion, une vraie argumentation. Tous les mois, les grandes zones ont une réunion avec le DG, mais sur les PFA (prévision de fin d'année), on fait un exercice spécifique, on les revoit en détail. Bon, il y a des PFA qui sont très lisibles et très cohérentes, donc, là, on passe vite, mais dès qu'une PFA sort, dans un sens ou dans un autre, de nos standards en termes de ratios sur les grands agrégats, elle est regardée de très près. En fait, avant la réunion, les directeurs financiers m'appellent, une fois qu'ils ont fait en interne leur round PFA, et me disent « voilà à quoi on arrive » ; je leur dis ce que j'en pense. Derrière ça, soit ils revoient, soit ils maintiennent. Puis, ils m'envoient officiellement les chiffres ; à ce moment, mes contrôleurs de gestion remoulinent et, quelques jours après, on en discute dans le cadre de nos réunions de gestion mensuelles. Et je peux leur dire : « votre PFA n'est pas cohérente avec ce qu'on avait dit dernièrement, elle ne prend pas en compte tel et tel risque, donc, je ne suis pas d'accord, il faut la baisser ». J'ai aussi le cas inverse, où on me sort des PFA trop faibles et je dis « vous revoyez votre copie, ou sinon, c'est moi qui vais le faire ».

Re-prévisions se substituant plus ou moins de fait aux budgets pour le pilotage opérationnel (contexte d'objectifs devenus obsolètes ou de grande incertitude)

4 : On fait trois re-prévisions

J'ai cru comprendre qu'elles ne substituaient en aucun cas au budget...

C'est clair. Même d'ailleurs dans nos analyses, en cours d'année, on regarde le réalisé par rapport au dernier forecast réalisé, le forecast encore d'avant, ... mais aussi le budget et puis aussi l'année précédente. *Ces re-prévisions, vous les faites sur quelles bases ?*

Le réalisé plus les modifications qu'il y a pu avoir. Dans le budget, on fait plutôt les 80/20, mais dans les révisions, par exemple, si tout d'un coup un des 10 best sellers prévus pour un label ne va plus sortir ou va être décalé sur une autre période, on en tiens compte. Ou à l'inverse, on n'avait pas prévu que tel chanteur fonctionnerait aussi bien, et on rehausse les objectifs.

Et l'objectif de ces révisions, c'est quoi ? C'est de prévoir l'atterrissage à fin d'année ou c'est d'enclencher des actions correctives pour se rapprocher le plus possible du budget ?

Non, c'est pour prévoir l'atterrissage. C'est finalement de donner un nouvel objectif, c'est là où ils doivent aller, tout en sachant que la chose importante, c'est le budget. Mais bon, voilà... : vous avez un budget qui est là haut, vous n'y arriverez jamais, donc, maintenant, faites ça.

10 : Comme on travaille sur des projets souvent pluriannuels et qui, pour certains, comportent une grosse part d'aléas, que ce soit sur la signature du contrat, la date de lancement du projet, le phasage du projet, etc., on a structuré toute l'analyse prévisionnelle (budgets, mais aussi estimés en cours d'année) en 3 domaines, correspondant à des niveaux différents d'incertitude. Pour le domaine où il y a le plus d'incertitude, les projets qui ne sont pas encore signés, on classe chaque affaire dans une zone de risque pour pouvoir au niveau management, ici en central, peser nos patates et prendre un certain niveau de risque pondéré : prendre un affaire importante à 50% et d'autres à 60% de chances. [...] On a 20 filiales, mais à notre niveau, on revoit tous les mois 6 régions avec les patrons de ces régions. L'analyse des affaires en cours est relativement fine : le management a une assez bonne connaissance des affaires en cours et ça peut donner lieu à discussion, à des prises de décision et des actions concrètes. On prend ensemble des décisions sur les estimés et ça marche dans les deux sens : ça peut être une demande du management qui dit « pour cette affaire, il faut ce chiffre-là » comme ça peut être une demande du management d'une région d'avoir du support, des interventions pour améliorer les choses.

Extrapolation du réalisé ou ajustement mécanique à de nouvelles données, souvent sans faire appel aux opérationnels

1 : On fait 2 latest estimates (avril et octobre), mais ce ne sont pas des révisions. Ils consistent simplement à faire une estimation du compte de résultat par famille de produits, juste dans les grandes lignes : les costs of sales, les overheads, Elles ne modifient pas le budget et on ne s'en sert pas en interne.

19 : On a ce qu'on appelle une feuille de marge, qui résume les principaux indicateurs et qui arrive jusqu'à la marge, qui est calculée mensuellement pour les départements et pour les entités terrain. On y a introduit depuis cette année le reste à faire et aussi une tentative de projection à fin d'année, sur la base de deux algorithmes extrêmement simples : pour le service de collecte, on amplifie la dérive dans le temps et pour le CA réalisé, on leur dit : « si vous êtes à 92% à fin mars, vous risquez d'être à 92% à fin décembre ». Et ensuite, les départements le reçoivent. On essaie de leur donner la culture de l'atterrissage, parce qu'ils ne l'ont pas. Sur la feuille de marge, on leur a simplement mis des chiffres calculés avec les algorithmes. Sachant qu'il y a quand même les revues de performance où, là, ils parlent des plans d'action pour redresser. Enfin, pour les deux premières re-prévisions, parce que la troisième, les carottes sont cuites.

Si j'ai bien compris, les re-prévisions que vous leur fournissez ne tiennent donc pas compte de leurs éventuelles actions correctives....

C'est ça, parce que, s'ils mettent en place des actions correctives, on veut d'abord voir s'il se passe réellement quelque chose. On attend les résultats, on ne part pas des bonnes intentions. Ensuite, s'il se passe quelque chose, le modèle va recalculer. Les re-prévisions sont automatisées, purement mécaniques.

22 : Le contrôleur de gestion fait tous les mois, pour le tableau de bord, une extrapolation budgétaire. [...] En début d'année, c'est "je prends le réalisé et je reconduis le budget sur le reste à faire", parce qu'au début de l'année, c'est un peu difficile de faire autrement, et au fur et à mesure qu'on avance dans l'année, on se dit "mon point d'atterrissage ça doit être ça".

Et ensuite, plus tard dans l'année, est-ce que c'est un peu volontariste ?

Il n'y a pas de règle. Pour nous, c'est plus parlant sur le chiffre d'affaires que sur les coûts, parce que, sur les coûts, on est souvent scotchés au budget ; sur le chiffre d'affaires [nlr : en fait, des cessions internes], ça dépend de si les prévisions qu'on nous a données ont été optimistes ou pas. Pendant 8 ans, on nous a annoncé plutôt en dessous de ce que je percevais, et cette année, c'est l'inverse, je pense que leurs prévisions sont trop optimistes. Ce n'est pas une question de volontarisme, c'est une question d'intuition. Je cherche à avoir le plus vraisemblable auquel on va arriver, en fonction de l'évolution des volumes.

Annexe 21 : Récapitulatif du type d'utilisation de la GB en interne

	Incitation managers sur sous-budgets.	Absence d'incitation sur budget global	Délégation d'action	Explication non systématique des écarts	Explication des écarts à des financiers, pas la hiérarchie	1ères révisions visent respect budget annuel	Arbitrage final lors négo budg	Intensité des questions sur écarts	Plans d'action projets discutés lors négo budg.	Type d'utilisation de la GB
1	Non sauf vendeurs	non	Non (1)	NP	NP	Pas prises en cpte	Ventes	NP	peu	Plutôt diag (pour vendeurs)
2	oui	?	Moyen (3)	Non, tjs réunion	non	oui	résultat	Assez forte	peu	Plutôt diag
3	Oui +INM	?	moyen	Non, tjs réunions	mixte	oui		Assez forte	oui	Plutôt diag
4	oui	?	Forte (4)	Non, tjs réunion	non	peuvent + ou - devenir obj informel	résultat	Assez forte	peu	Plutôt diag
5	Oui + INM	?	Forte (4)	non	Mixte ?	oui	résultat	forte	moyen	Diag
6	Oui, mais pas majorité	non	non	Non, tjs réunion	non	Pas prises en en cpte en interne	Ambition des chiffres	Fort	Oui, actions prévues avec gpe + actions internes	Hybride
7	oui		oui	non	mixte	Pas prises en cpte en interne	Ambition des chiffres	moyen	oui	Diag
8	Non mais INM	oui	non	Moyen, et sur INM	mixte	Pas prises en cpte en interne	Chiffres + actions qui en découlent	moyen	moyen	Plutôt diag
9	non	oui	non	Non, questions	non	non	Arbitrage vient du gpe, pas de l'interne	Forte, mais seulement pour ceux qui ont sous-budget	Non, plus tout au long de l'année	Interactive
10	oui	non	non	Non, tjs réunion	non	Non, mais challengeing	Chiffres si pas possible autrement	Forte, vraie discuss°	Moyen (informel)	Plutôt interactif
11	Non, sauf pour vendeurs	oui	oui	oui	mixte	Pas prises en cpte	Partiel charges (CA wlé en central)	moyen	Moyen (informel)	Diag
12	oui	oui	moyen	non	non	non	chiffres	forte	Oui, détaillée	Hybride
13	Non mais INM	non	oui	oui	non	Pas prises en cpte en interne	Charges (peu de négo sur CA)	Forte si dérive	Oui ++ (sauf sur MKG)	Hybride
14	?	non	non	non	non	Plutôt oui	Actions, d'où chiffres	Très forte	Oui	Plutôt interactif

	Incitation managers sur sous-budgets.	Absence d'incitation sur budget global	Délégation d'action	Demande non systématique explication sur les écarts	Explication des écarts à des financiers, pas la hiérarchie	1ères reprévisions visent respect objectifs annuels	Arbitrage final lors négo budg	Intensité questions sur écarts	Plans d'action projets discutés lors négo budg.	Type d'utilisation de la GB
15	Oui INM +	?	faible	non	non	oui	Chiffres et actions	forte	oui	Hybride
16	non	non	pas de sous-budget	non	non	Pas prises en cpte	Actions, pour chiffres	Assez forte	oui	Plutôt interactif
17	Oui INM +	non	Assez forte	Oui par le gpe, non en dessous	Oui en bas de la hiérarchie	Oui, mais envisagent rolling forecasts	résultat	Assez forte	oui	Hybride
18	Non	non	moyenne	non	non	Pas prises en cpte	CA, act° MKG => résultat	moyen	moyen	(hybride)
19	Oui	non	oui	oui	NP	oui	chiffres	non	Peu	Diag
20	Oui	?	non	non	non	oui	CA, act°, d'où résultat	Assez forte	oui	Hybride
21	Pas majoritairement	?	oui	non	oui	Non, +ou - substitut° au budget	chiffres	Assez forte	Un peu	Plutôt diag
22	Non	oui	Assez forte	oui	oui	Pas prises en cpte	Partiels charges, actions pour MKG	faible	non	Plutôt diag
23	peu	?	non	oui	NP	Plutôt oui	Chiffres d'où actions	non	oui	Plutôt diag
24	oui	?	moyen, ds les 2 sens	non	oui	Pas prises en cpte	CA, puis résultat	forte	oui	Plutôt diag
25	oui	non	faible	non	mixte	Pas prises en cpte	Détail chiffres et résultat	Assez forte	oui	Plutôt diag
26	oui	?	Moyen, dépend du niveau hiérarchie	non	non	oui	D'abord CA / affaire, effectif, puis résultat et cash	Assez forte	oui	Hybride
27	oui	non	non	non	non	oui	Chiffres et actions	moyen	moyen	Hybride
28	Pas vraiment (hormis DGA et DAF)	non	??	oui	mixte	Non mais pas prises en cpte	Pas pertinent (pas de sous-budgets)	faible	peu	Diag
29	oui	Oui ?	oui	oui	oui	Pas prises en cpte	chiffres	faible	oui	Diag
30	oui	non	??	non	mixte	Pas prises en cpte	Plutôt chiffres	moyen	moyen	Diag

Annexe 22 : Comparaison entre type d'utilisation de la GB par le groupe et rôles stratégiques joués par la GB

Croisement entre intensité du rôle d'émergence de la stratégie et type d'utilisation de la GB par le groupe ou les actionnaires

Type utilisation Emergence strat	Diagnostique	Plutôt diagnostique	Hybride	Interactive
Forte	7 ; 29			
Moyenne à assez forte	1 ;		10	9
Faible à assez faible	3 ; 5 ; 12 ; 22 ; 27 ; 30	2 ; 18 ; 21	14 ; 15 ; 23	
Quasiment nulle	4 ; 6 ; 8 ; 19 ; 20	13 ; 16 ; 24 ; 28		
Intensité moyenne du rôle d'émergence de la stratégie	28/14 = 2	10/7 = 1,43	9/4 = 2,25	3/1 = 3

Croisement entre intensité du rôle de déclinaison stratégique et type d'utilisation de la GB par le groupe ou les actionnaires

Type utilisation Déclinaison strat	Diagnostique	Plutôt diagnostique	Hybride	Interactive
Très forte			23	
Forte	3 ; 5 ; 6 ; 20	2 ;		
Moyenne à assez forte	1 ; 27 ; 30	18 ; 21	10 ; 14 ; 15 ;	
Faible à assez faible	4 ; 7 ; 8 ; 12 ; 19 ; 29	13 ; 24		9 ;
Quasiment nulle	22 ;	16 ; 28		
Intensité moyenne du rôle de déclinaison stratégique	39/14 = 2,79	16/7 = 2,29	14/4 = 3,5	2/1 = 2

	Diagnostique	Plutôt diagnostique	Hybride	Interactive
Déclinaison stratégique monétaire	5 ; 7 ; 8 ; 12 ; 19 ; 20 ; 27	2 ; 13 ; 16 ; 28		
Déclinaison stratégique monétaire argumentée	4 ; 29	18 ; 21 ; 24 ;	10 ; 14 ;	9
Déclinaison stratégique globale	1 ; 3 ; 6 ; 22 ; 30		15 ; 23 ;	

Annexe 23 : Intensité de la mise sous tension par le groupe, avec rappel du type d'utilisation

(Pour entités ne se situant pas au niveau du groupe ainsi que pour les entités indépendantes pour lesquelles relation avec les actionnaires a été évoquée => 24 entités + entités 8 et 20)

	Type d'utilisation GB	Niveau de difficulté des objectifs	Existence de slack	Intensité mise sous tension
1	Diag	moyen	Un peu	assez faible
2	Plutôt diag	fort	Un peu	fort
3	Diag	fort	Très peu	très fort
4	Diag	fort	?	fort
5	Diag	fort	peu	fort
6	Diag	Assez fort, mais faisable	oui	assez fort
7	Diag	moyen	oui	faible
8	Diag	Assez fort	oui	moyen
9	Interactif	Fort, mais budg flex	non	fort
10	Hybride	Fort, mais faisable	?	fort
12	diag	faible	Un peu	Faible
13	Plutôt diag	Fort, mais pas du fait du gpe	?	moyen
14	Hybride	Fort	Plutôt non	fort
15	Hybride	modérée	oui	modérée
16	Plutôt diag	Assez faible	Un peu	assez faible
18	Plutôt diag	Assez faible	oui	faible
19	Diag	moyen	peu	assez faible
20	Diag	moyen	oui	moyen
21	Plutôt diag	moyen	Un peu	moyen
22	Diag	moyen	oui	faible
23	Hybride	faible	oui	faible
24	Plutôt diag	Très fort	un peu	fort
27	Diag	Moyen, reste faisable	Oui, mais assez peu	moyen
28	Plutôt diag	moyen	oui	moyen
29	Diag	Assez fort	Un peu	assez fort
30	Diag	Assez faible	Oui, clairement	assez faible

Annexe 24 : Rôle de la GB dans la relation avec le groupe ou les actionnaires

Rôles	Très forte intensité (5)	Forte intensité (4)	Intensité moyenne (3) à assez forte (3,5)	Assez faible (2,5) à faible (2) intensité	Intensité nulle à très faible (1 ou 1,5)
Mise sous tension diagnostique		3, 4, 5	6, 8, 20, 27, 29	1, 7, 12, 19, 30	22
Mise sous tension plutôt diagnostique		2, 24	13, 21, 28	16, 18	
Mise sous tension hybride		10, 14	15	23	
Mise sous tension interactive		9			
Déclinaison stratégique globale	23	3, 6	1, 15, 30		22
Déclinaison stratégique monétaire argumentée			10, 14, 18, 21	4, 9, 29	
Déclinaison stratégique monétaire		2, 5, 20	27	7, 8, 12, 13, 19, 24, 28	16
Emergence stratégie		7, 29	1, 9, 10	2, 3, 5, 12, 14, 15, 18, 21, 22, 23, 27, 30	4, 6, 8, 13, 16, 19, 20, 24, 28
Communication financière externe	5, 9	2, 6, 10, 18, 21, 24, 27, 30	4, 16,	1, 12, 13, 14	23
Légitimation			5	2	3, 23, 24
Rôles psychologiques (valorisation ou création de liens)		15, 18			1, 2, 3, 4, 5, 6, 7, 8, 9, 10, 12, 13, 14, 16, 19, 20, 21, 22, 23, 24, 27, 28, 29, 30

Annexe 25 : Comparaison entre type d'utilisation interne de la GB et rôles stratégiques pour les subdivisions de groupe

Croisement entre intensité du rôle d'émergence de la stratégie et type d'utilisation interne de la GB

Type utilisation Emergence strat	Diagnostique	Plutôt diagnostique	Hybride	Interactive
Forte (4)		4 ;	27	
Moyenne à assez forte (3 à 3,5)	29 ; 30	3 ;	13 ; 18 ;	9 ; 10 ;
Faible à assez faible (2 à 2,5)	5 ; 7 ; 19 ; 28 ;	2 ; 21 ; 22 ; 23 ; 24 ;	6 ; 12 ; 15 ;	16 ;
Quasiment nulle (1 à 1,5)		1 ;		14 ;
Intensité moyenne du rôle d'émergence strat	14/6 = 2,33	18,5/8 = 2,31	16/6 = 2,67	9/4 = 2,25

Croisement entre intensité du rôle de déclinaison stratégique et type d'utilisation interne de la GB

Type utilisation Déclinaison strat	Diagnostique	Plutôt diagnostique	Hybride	Interactive
Très forte (4,5 à 5)		3 ;	6 ;	14 ;
Forte (4)	5 ;	2 ; 23 ;		10 ;
Moyenne à assez forte (3 à 3,5)	28 ; 30	21 ;	15 ;	
Faible à assez faible (2 à 2,5)	7 ; 19 ;	1 ; 4 ; 24 ;	12 ; 13 ; 27	9 ;
Quasiment nulle (1 à 1,5)	2	22 ;		
Impossible (0)	29		18	16
Intensité moyenne du rôle de déclinaison strat	14,5/6 = 2,42	24/8 = 3	14,5/6 = 2,42	11/4 = 2,75

Croisement entre type d'utilisation de la GB et type de déclinaison stratégique

	Diagnostique	Plutôt diagnostique	Hybride	Interactive
Déclinaison stratégique monétaire	19	1 ; 22 ; 24	13 ;	
Déclinaison stratégique monétaire argumentée	5 ; 7 ;	2 ; 3 ; 4 ; 21 ;	12 ; 27	9 ; 10 ;
Déclinaison stratégique globale	28 ; 30 ;	23 ;	6 ; 15 ;	14
Déclinaison stratégique impossible	29		18	16

Annexe 26 : Intensité de la mise sous tension interne, avec rappel du type d'utilisation

Concerne toutes les entités. En ce qui concerne l'atteinte des objectifs, il s'agit bien des budgets des subdivisions internes, pas du budget global de l'entité.

	Type d'utilisation de la GB	Atteinte des objectifs	Prise de slack par les responsables budgétaires	Note motivat° coercitive	Note au rôle pilotage	Intensité mise sous tension par GB
1	Plutôt diag pour vendeurs	NP	Un peu MKG	5 pour vendeurs	3	Modérée uniquement pour vendeurs
2	Plutôt diag	Oui, + sur résultat que sur CA	Un peu	4	5	Forte
3	Plutôt diag	dur	Pas ou peu	4	5	Forte
4	Plutôt diag	Dur	?	4	4	assez forte
5	Diag	dur	peu	4	4	forte
6	Hybride	Dur, plus que / groupe	Très peu	4	4,5	très forte
7	Diag	facile	oui	3,5	3	moyenne
8	Plutôt diag	Plutôt dur	Non ou peu	5	4 (CA)	Forte
9	Interactive	Dur mais budget flexible	non	2	4	Moyenne
10	Plutôt interactif	dur	Plutôt non	4	4	Forte
11	(Diag pour le commercial), hybride pour les autres subdivisions	Rare, mais rallonge si besoin	Un peu	2	5	(Forte pour le commercial), faible pour autres subdivisions
12	Hybride	oui	peu	4	4	Forte
13	Hybride	Dur, mais possible	Très peu, challenge fort	4	4,5	Forte
14	Plutôt interactif	dur	?	4	4	Forte
15	Hybride	oui	Oui, un peu	3,5	4,5	Forte
16	Plutôt interactif	Oui	NP	5	3	Modérée
17	Hybride	Oui, mais assez dur	Très peu	5	4	Forte
18	Hybride	facile	NP	4	4	Faible
19	Diag	facile	Oui, clair	5	4,5	Modérée
20	Hybride	Rare, car culture du très CT	oui sur 1 ^{ers} mois, moins au global année	3	3	Modérée
21	Plutôt diag	oui	peu	3	4	Moyenne
22	Plutôt diag	facile	oui	1	1	Très faible
23	Plutôt diag	facile	oui	1	3	Faible
24	Plutôt diag	dur	Un peu, selon filiales	3,5	5	Très forte
25	Plutôt diag	Oui	Plutôt oui	5	4	Assez forte
26	Hybride	Oui	Plutôt oui	5	5	Assez forte
27	Hybride	Oui	peu	4	4	Assez forte
28	Diag	Rare (budget flexible)	NP (pas de sous-budgets)	2	3	Faible
29	Diag	facile	oui	4	1,5	Faible
30	Diag	oui	oui	5	3	Modérée

Annexe 27 : Rôles de la GB en interne à l'entité pour entités dépendant d'un groupe

Rôles	Très forte intensité (4,5 à 5)	Forte intensité (4)	Intensité moyenne (3) à assez forte (3,5)	Intensité faible (2) à assez faible (2,5)	Intensité très faible (1 à 1,5)
Mise sous tension diagnostique		5	7, 19, 30	28	29
Mise sous tension plutôt diagnostique	3, 24	2, 4	21	1, 23	22
Mise sous tension hybride		12, 13, 15	27	18	
Mise sous tension interactive	6, 14	10	9, 16		
Déclinaison stratégique globale	6, 14	23	15, 28, 30		
Déclinaison stratégique monétaire argumentée	3	2, 5, 10,	21	4, 7, 9, 12, 27	
Déclinaison stratégique monétaire				1, 13, 19, 24	22
Impossibilité de déclinaison stratégique	(pas ou peu de déclinaison budgétaire) déclinaison stratégique interne et note de 0			16, 18, 29 =>	impossibilité de
Emergence stratégie		4, 27,	3, 9, 10, 13, 18, 29, 30	2, 5, 6, 7, 12, 15, 16, 19, 21, 22, 23, 24, 28,	1, 14,
Gestion financière interne	1, 2, 12, 14, 15, 22, 28,	3, 4, 5, 6, 7, 27, 29,	9, 10, 13, 21	16, 18, 23, 30,	24, 19
Communication financière externe	5, 6	7, 13, 14, 22, 27, 29, 30,	9	1, 15, 18, 19	23, 24,
Légitimation		1, 9, 16, 18, 19, 22, 30	4, 5, 13, 28,	6, 21	2, 3, 7, 10, 12, 14, 15, 23, 24, 27, 29
Sécurisation interne	1, 7, 12, 14, 19, 27,	2, 4, 5, 6, 13, 15, 16, 21, 22, 23, 24, 28	3, 9, 10, 18, 29, 30		
Valorisation	6, 10,	3, 4, 7, 13, 15, 16, 23,	5, 14, 18, 21, 27, 29, 30	2, 9, 12, 19, 24, 28,	1, 22
Création de liens		23			

Annexe 28 : Comparaison entre type d'utilisation interne de la GB et rôles stratégiques pour les entités au niveau siège

Croisement entre intensité du rôle d'émergence de la stratégie et type d'utilisation interne de la GB

Type utilisation Emergence strat	Diagnostique	Plutôt diagnostique	Hybride	Interactive
Forte (4)				
Moyenne à assez forte (3 à 3,5)		8 ; 25	20 ; 26	
Faible à assez faible (2 à 2,5)			17 ;	
Quasiment nulle (1 à 1,5)			11 ;	
Intensité moyenne du rôle d'émergence strat		6/2 = 3	9,5/4 = 2,38	

Croisement entre intensité du rôle de déclinaison stratégique et type d'utilisation interne de la

Type utilisation Déclinaison strat	Diagnostique	Plutôt diagnostique	Hybride	Interactive
Très forte (4,5 à 5)		25	17 ;	
Forte (4)			26	
Moyenne à assez forte (3 à 3,5)		8 ;	11 ; 20 ;	
Faible à assez faible (2 à 2,5)				
Quasiment nulle (1 à 1,5)				
Intensité moyenne du rôle déclinaison strat		8/2 = 4	15/4 = 3,75	

Croisement entre type d'utilisation de la GB et type de déclinaison stratégique

	Diagnostique	Plutôt diagnostique	Hybride	Interactive
Déclinaison stratégique monétaire				
Déclinaison stratégique monétaire argumentée		8 ;	11 ; 20 ; 26	
Déclinaison stratégique globale		25 ;	17 ;	

Annexe 29 : Rôles de la GB en interne à des entités au niveau siège

Rôles	Très forte intensité (5)	Forte intensité (4)	Intensité moyenne à assez forte (3 à 3,5)	Faible à assez faible intensité (2 à 2,5)	Intensité nulle à très faible (1 à 1,5)
Mise sous tension plutôt diagnostique		8	11, 25		
Mise sous tension hybride		17	20, 26		
Déclinaison stratégique globale	17, 25				
Déclinaison stratégique monétaire argumentée		26	8, 11, 20		
Emergence stratégie			8, 20, 25, 26	17	11
Gestion financière interne	8, 11, 17, 25		20, 26		
Communication financière externe	8, 11, 20, 26, 25		17		
Légitimation	11, 8		25		17, 20, 26
Sécurisation interne	11, 17, 20, 26,	25		8	
Valorisation		17, 25	11, 20,	26	8

Annexe 30 : Importance fonctionnelle de la GB pour le contrôle par le groupe ou les actionnaires

IMPORTANCE FUNCTIONNELLE DE LA GB / GROUPE	Importance fonctionnelle de la GB pour contrôle organisationnel total	Pour contrôle organisationnel de l'entité par le groupe ou les actionnaires						Pour contrôle organisationnel externe par le groupe			
		Importance fonctionnelle pour contrôle de l'entité	Mise sous tension	Déclinaison de la stratégie	Emergence de la stratégie	Sécurisation interne	Valorisation et/ou création de liens	Importance fonctionnelle pour contrôle externe	Gestion financière interne	Communication financière externe	Légitimation externe
1	11,5+ ?	9,5	2,5	3	3		1	2+ ?		2	?
2	17	11	4	4	2		1	6		4	2
3	12+ ?	11	4	4	2		1	1+?		?	1
4	11+ ?	8	4	2	1		1	3+ ?		3	?
5	19	11	4	4	2		1	8		5	3
6	13,5+ ?	9,5	3,5	4	1		1	4+ ?		4	?
7	9+ ?	9	2	2	4		1	?		?	?
8actionnaire		7	3	2	1		1				
9	15+ ?	10	4	2	3		1	5+ ?		5	?
10	15+ ?	11	4	3	3		1	4+ ?		4	?
12	9,5+ ?	7,5	2	2,5	2		1	2+ ?		2	?
13	9+ ?	7	3	2	1		1	2+ ?		2	?
14	12,5+ ?	10	4	3	2		1	2,5+ ?		2,5	?
15	12+ ?	12	3	3	2		4	?		?	?
16	8+ ?	5	2	1	1		1	3+ ?		3	?
18	15+ ?	11	2	3	2		4	4+ ?		4	?
19	6,5+ ?	6,5	2,5	2	1		1	?		?	?
20actionnaire		9	3	4	1		1				
21	13+ ?	9	3	3	2		1	4+ ?		4	?
22	6+NP	6	1,5	1,5	2		1	NP		NP	NP
23	12	10	2	5	2		1	2		1	1
24	13	8	4	2	1		1	5		4	1
27	13	9	3	3	2		1	4		4	?
28	7+ ?	7	3	2	1		1	?		?	?
29	10,5+ ?	10,5	3,5	2	4		1	?		?	?
30	12,5 +?	8,5	2,5	3	2		1	4+ ?		4	?
Fort		≥11	3,5	3,5	2,17		2				
Moyen		>8,5 et <11	3,05	3,00	2,56		1				
Faible		≤8,5	2,75	2,18	1,27		1				
Moyenne		8,96	3,04	2,77	1,92		1,23				
Ecart-type		1,82	0,81	0,96	0,89		0,82				

Annexe 31 : Importance fonctionnelle de la GB pour le contrôle par des entités filiales de groupe

IMPORTANCE DE LA GB pour le contrôle exercé par l'entité interne	Total contrôle organisationnel	Pour contrôle organisationnel interne						Pour contrôle organisationnel externe			
		Importance pour contrôle interne à l'entité	Mise sous tension	Déclinaison de la stratégie	Emergence de la stratégie	Sécurisation interne	Valorisation et/ou création de liens	Importance pour contrôle externe par l'entité	Gestion financière interne	Communication financière externe	Légitimation externe ou pcq norme
1	22,5	11,5	2,5	2	1	5	1	11	5	2	4
2	22	16	4	4	2	4	2	6	5	NP	1
3	26	21	5	5	3,5	3,5	4	5	4	NP	1
4	25,5	18,5	4	2,5	4	4	4	7	4	NP	3
5	29	17	4	4	2	4	3	12	4	5	3
6	33	21	5	5	2	4	5	11	4	5	2
7	24,5	15,5	3	2	2	4,5	4	9	4	4	1
9	23	13	3	2	3	3	2	10	3	3	4
10	23	19	4	4	3	3	5	4	3	NP	1
12	21	15	4	2	2	5	2	6	5	NP	1
13	27,5	17	4	2	3	4	4	10,5	3,5	4	3,5
14	28,5	18,5	5	5	1	4,5	3	10	5	4	1
15	25	17	4	3	2	4	4	8	5	2	1
16	19	13	3	NP	2	4	4	6	2	NP	4
18	19,5	11	2	NP	3	3	3	8,5	2,5	2	4 (gpe)
19	21	15	3	2	2	5	2	6	1	2	4
21	20,5	15,5	3	3	2	4	3,5	5	3	NP	2
22	23	10,5	1,5	1,5	2	4	1,5	12,5	4,5	4	4
23	20	16	2	4	2	4	4	4	2	1	1
24	18	15	5	2	2	4	2	3	1	1	1
27	27	18	3,5	2,5	4	5	3	9	4	4	1
28	21,5	13,5	2	3,5	2	4	2	8	5	NP	3
29	20,5	11,5	1,5	NP	3	3,5	3,5	9	4	4	1
30	25,5	15,5	3	3	3	3	3,5	10	2	4	4
Fort		>15	3,82	3,50	2,54	3,96	3,71	>9 ou >6 si NP	4,00	3,88	3,15
Moyen		>12,5 et ≤15	3,33	2,30	2,17	4,17	2,33	>7,5 et ≤9 ou >5 et ≤6 si NP	3,94	3,20	1,75
Faible		≤12,5	1,88	1,75	2,25	3,88	2,25	≤7,5 ou ≤5 si NP	2,33	1,33	1,67
Moyenne	23,71	15,73	3,38	3,05	2,40	4,00	3,13	7,94	3,56	3,19	2,31
Ecart-type	3,54	2,79	1,10	1,14	0,79	0,63	1,10	2,70	1,27	1,33	1,35

Annexe 32 : Importance fonctionnelle de la GB pour le contrôle par des entités de niveau siège

IMPORTANCE FUNCTIONNELLE DE LA GB pour contrôle exercé par l'entité	Importance fonctionnelle de la GB pour contrôle organisationnel total	Pour contrôle organisationnel interne à l'entité						Pour contrôle organisationnel externe			
		Importance pour contrôle interne à l'entité	Mise sous tension	Déclinaison de la stratégie	Emergence de la stratégie	Sécurisation interne	Valorisation et/ou création de liens	Importance pour contrôle externe par l'entité	Gestion financière interne	Communication financière externe	Légitimation externe
8 interne	13 + 15	13	4	3	3	2	1	15	5	5	5
11(interne)	30,5	15,5	3	3	1	5	3,5	15	5	5	5
17(interne)	29,5	20	4	5	2	5	4	9,5	5	3,5	1
20 interne	26,5	17,5	3	3	3,5	5	3	9	3	5	1
25 (interne)	32,5	19,5	3,5	5	3	4	4	13	5	5	3
26 (interne)	27	17,5	3,5	4	3	5	2	9,5	3,5	5	1
Fort		>15	3,4	4	2,5	4,8	3,3	>9	4,70	4,70	3,00
Moyen		>12,5 et ≤15	4	3	3	2	1	>7,5 et ≤9	3	5	1
Faible		≤12,5						≤ 7,5			
Moyenne	29	17,17	3,50	3,83	2,58	4,33	2,92	11,83	4,42	4,75	2,67
Ecart-type	2,28	2,60	0,45	0,98	0,92	1,21	1,20	2,84	0,92	0,61	1,97

Annexe 33 : Examen du lien entre la fréquence des re-prévisions et la communication financière pour le siège

Nombre de re-prévisions	Deux par an	Trois par an	Douze par an	Une par an	Quatre par an	Cinq par an	Six sur deuxième semestre
Nombre d'entités concernées	8	4	6	1	2	1	1
Intensités déclarées pour la communication financière de la part du siège	2	3	5	4	2,5	5	4
	2	4	5		4		
	3	2	5				
	5	4	4				
	1		5				
	5		5				
	5						
	4						
Moyenne	3,375	3,25	4,83	4	3,25	5	4
Ecart-type	1,49	0,83	0,37	0,00	0,75	0,00	0,00

Remarque : lorsque les entités sont des subdivisions, ne sont mentionnées que celles s'étant prononcées sur l'intensité de la communication financière pour le siège.

Les trois fréquences les plus significatives à étudier compte-tenu de leur occurrence sont celles correspondant à deux, trois ou douze re-prévisions par an.

On constate qu'avec deux ou trois re-prévisions par an, les intensités de la communication financière sont très variables et sans lien avec le nombre de re-prévisions. Nos peu nombreuses informations sur les cas d'une ou quatre re-prévisions par an semblent également indiquer que ces fréquences sont aussi sans lien avec l'intensité de la communication financière.

En revanche, une fréquence mensuelle de re-prévisions (ainsi que, peut-être, lorsque les re-prévisions sont au nombre de cinq ou six par an), semble se traduire plus systématiquement par une forte intensité de la communication financière.

Annexe 34 : Lien entre l'émergence de la stratégie et le cadrage ainsi que la prise en compte de données non monétaires

Codage pour existence et fermeté du cadrage : 0 pour inexistant (processus bottom-up), 1 pour souple ou informel ; 2 pour fermeté moyenne, 3 pour cadrage assez ferme, 4 pour cadrage ferme

Codage pour prise en compte de données non monétaires = somme des codages suivants appliqués à trois sous-items, prise en compte dans les objectifs, dans l'argumentation des objectifs, dans l'explication ou le suivi des écarts : 0 pour pas de prise en compte, 1 pour prise en compte mais moins prioritaire qu'aspects monétaires, 2 pour prise en compte aussi importante qu'aspects monétaires => note totale sur 3 x 3 = 9

Intensité du rôle d'émergence de la stratégie en interne aux subdivisions

N° entité	Intensité / cadrage					Intensité/ DNM			DNM : calcul note globale			
	0	1	2	3	4	NG < 3	NG > ou = 3 et < 6	NG > ou = 6	Note globale	objectifs	argumentation budget	explication écarts
1					1	1			1	0	1	0
2				2		2			2	0	0	2
3			3,5					3,5	6	2	2	2
4		4				4			2	0	1	1
5			2				2		3	1	1	1
6				2			2		5	1	2	2
7			2				2		4	1	1	2
9				3		3			2	1	1	0
10		3					3		4	0	2	2
12				2				2	6	2	2	2
13				3				3	6	2	2	2
14				1			1		5	1	2	2
15		2						2	6	2	2	2
16		2					2		3	0	1	2
19		2					2		3	2	1	0
21			2			2			2	0	1	1
22	NP	NP	NP	NP	NP	2			1	0	1	0
23		2				2			1	0	1	0
24				2			2		4	1	1	2
27		4				4			2	0	1	1
28			2			2			1	0	0	1
29	3						3		3	0	2	1
30				3		3			0	0	0	0
Moyenne	3	2,714	2,3	2,25	1	2,5	2,111	2,625				
Ecart-type	NP	0,95	0,67	0,71	NP	0,97	0,60	0,75				

On constate que l'absence de cadrage ou sa souplesse favorisent l'émergence de la stratégie. En revanche, la prise en compte de données non monétaires dans le processus budgétaire semble avoir moins d'impact sur ce rôle.

Annexe 35 : Centralité de la GB

Centralité de la GB dans le contrôle organisationnel exercé par le groupe sur l'entité (24 entretiens)		Existence ou pas d'autres dispositifs importants		
		Oui et plus importants que la GB	Oui et aussi importants que la GB	Non ou moins importants que la GB
<u>Importance fonctionnelle</u> de la GB en matière de contrôle organisationnel interne, d'après les rôles qu'elle exerce	Grande à très grande (note ≥ 11)	(3) : néant	(2) : 1 entité : 18	(1) : 5 entités : 2 ; 3 ; 5 ; 10 ; 15
	Faible à moyenne (note < 11)	(6) : 2 entités : 19 ; 23	(5) : 5 entités : 21 ; 22 ; 28 ; 29 ; 30	(4) : 11 entités : 1 ; 4 ; 6 ; 7 ; 9 ; 12 ; 13 ; 14 ; 16 ; 24 ; 27

Centralité de la GB dans le contrôle organisationnel interne à l'entité (24 entretiens)		Existence d'autres dispositifs importants ?		
		Oui et plus importants que la GB	Oui et aussi importants que la GB	Non ou moins importants que la GB
<u>Importance fonctionnelle</u> de la GB en matière de contrôle organisationnel interne, d'après les rôles qu'elle exerce	Grande à très grande (note > 15)	(3) : 7 entités : 4 ; 6 ; 7 ; 14 ; 23 ; 27 ; 30	(2) : 2 entités : 13 ; 21	(1) : 5 entités : 2 ; 3 ; 5 ; 10 ; 15
	Faible à moyenne (note ≤ 15)	(6) : 6 entités : 1 ; 9 ; 18 ; 22 ; 28 ; 29	(5) : 4 entités : 12 ; 16 ; 19 ; 24	(4) : néant

Centralité de la GB dans le contrôle organisationnel interne à une entité de niveau siège (6 entretiens)		Existence d'autres dispositifs importants ?		
		Oui et plus importants que la GB	Oui et aussi importants que la GB	Non ou moins importants que la GB
<u>Importance fonctionnelle</u> de la GB en matière de contrôle organisationnel interne, d'après les rôles qu'elle exerce	Grande à très grande (note > 15)	(3) : 11	(2) : 20 ; 25	(1) : 17 ; 26
	Faible à moyenne (note ≤ 15)	(6) : néant	(5) : néant	(4) : 8

Annexe 36 : Récapitulatif des autres dispositifs de contrôle par entreprise et articulation avec la GB

Entreprise 1 :

Relation avec le groupe

Comité stratégique, très orienté MKG, très peu chiffré et formalisé, tous les mois ou 2 mois : oriente le budget (en fait, plan-budget), mais pas strictement ; moindre importance que budget pour contrôle par le groupe car budget est en fait un plan-budget à 3 ans qui constitue le réel engagement vis-à-vis du groupe (« feuille de route » et « antisèche » du DG entité vis-à-vis du groupe).

Réunion du DG avec le management du groupe, 1 à 2 fois par an ; réflexion à LT ; moins importantes que budget et pas de lien immédiat avec lui (pas du tout même horizon ni nature de données).

Gestion de projets MKG : activée au quotidien par émergence des projets ; précédée et orientée par budget qui donne enveloppe globale disponible ; en interaction avec comité stratégique pour les projets ; base de la coordination de l'entité avec usine et le groupe pour projets MKG et nouveaux produits. Moins important que plan-budget car plus partiel et que comité stratégique qui valide projets, mais en concurrence sur rôle strat pour le MKG.

Procédures groupe : indépendance intrinsèque / budget ; moins importantes que budget

Interne à l'entité

Prévisions de vente, en rolling forecasts mensuels à un an, dont découle le *plan de marche* de la FdV. Fonctionne en système interactif avec budget, qui est moins ambitieux qu'elles ; contiennent une ligne de comparaison avec budget. Plus importantes que budget pour pilotage interne et constituent aussi seule prévision financière, en fin d'année, avant que plan-budget soit validé.

Executive meetings : réunissent le top management ; réflexion à MT (2-3 ans) sur les actions, améliorations à mener, jalons précis dans le temps ; suivi indépendant de la GB ; plus importantes que budget pour orienter, mais à CT, moins prioritaires que respect du budget => importance équivalente ; indépendance intrinsèque.

Evaluations annuelles (ou plus fréquentes) des N-1 (mimétisme de cette pratique du DG dans toute l'entité) : plus important que GB pour motivation et mise sous tension des troupes, mais moins important pour donner des orientations stratégiques. Orienté partiellement par suivi budgétaire et peut contenir des plans d'action individuels.

Book commercial (= TdB commercial, bientôt appuyé sur un CRM) : indépendance <0/ budget ; plus partiel que budget car dispositif de contrôle d'exécution, mais plus important que lui pour commerciaux.

TdB logistique : indépendance intrinsèque / budget ; plus partiel que budget car dispositif de contrôle d'exécution, mais plus important que lui pour logistique.

Gestion de projets MKG : activée au quotidien par émergence des projets ; précédée et orientée par budget qui donne enveloppe globale disponible ; fait l'objet d'un suivi particulier par projet validé ; plus partielle que budget mais plus importante pour le MKG.

TdB MKG : précédé et orienté par budget ; plus partiel que budget car dispositif de contrôle d'exécution ; moins important que budget qui constitue l'objectif.

Canevas meetings, une fois tous les mois et demi : réunissent les N-1 et N-2 ; vraie réunion opérationnelle de coordination, de réflexion, de discussion ; plus importante que budget pour pilotage et mise sous tension des équipes ; indépendance intrinsèque / GB.

Procédures internes : indépendance intrinsèque / GB ; plus contrôle d'exécution et moins importantes que budget.

Réunions d'encadrement commercial, tous les 15 jours : pour actions correctives commerciales ; précédé par prévisions des ventes (dont découle le budget), orienté par book commercial ; plus importante que suivi budgétaire pour actions correctives commerciales, mais partielles et à plus court terme.

Conventions nationales : information des commerciaux sur aspects commerciaux. Uniquement objectif de communication interne ; indépendant du budget et moins important que budget.

Comptabilité analytique sur le réalisé : sort les statistiques commerciales ; indépendance handicapante ; égale importance / GB.

Hiérarchie pour dispositifs internes de contrôle plus importants que GB : 1°) prévision des ventes, 2°) canevas meetings, 3°) ensemble des TdB par fonction et autres dispositifs de contrôle d'exécution, 4°) évaluations individuelles par N+1.

Entreprise 2

Relation avec le groupe

PMT ; oriente le budget.

Chantiers stratégiques, sur amélioration des processus ou services au client ; fait l'objet d'un suivi particulier de la part du directoire ; indépendant du budget ; moins important que le PMT

Benchmarking interne ; associé partiellement à la Gb (pour sa partie de suivi en cours d'année) ; moins important qu'elle

Benchmarking externe ; indépendant du budget ; moins important

En interne à l'entité

Différents TdB, un par métier, comportant notamment des indicateurs RH, de productivité opérationnelle, de qualité des investissements publicitaires, etc. Indépendants du budget ; importants pour piloter, mais plus partiels => au global, moins centraux et ne nuisent pas à importance accordée à la Gb.

Relations interpersonnelles, style de management ; indépendant du budget ; plus important pour motiver, mais pas pour le reste des fonctions du budget => au global, moins important.

Benchmarking interne ; indépendant du budget ; moins important

Hiérarchie : la GB est LE dispositif central de pilotage et de contrôle par excellence (avec le PMT, qui l'oriente), dans tout le groupe.

Entreprise 3

Dans relation avec le groupe

PMT ; oriente le budget ; aussi important

Congrès annuel ; réunit salariés de l'entreprise et comité exécutif du groupe ; rappel des grands objectifs de l'entreprise, pas uniquement monétaires, et des marges de progression ; indépendant /GB ; moins important que PMT et budget (qui jalonnent plus les choses et servent donc de références) mais permet de souder.

Réunion du management avec le groupe, une fois tous les 2 ans, pour informer de la stratégie du groupe.

En interne à l'entreprise :

PMT ; oriente le budget ; plus important pour la vision, mais moins partagé => moins important que GB

INM, KPI et plans d'action en découlant, totalement intégrés à la GB ; la GB les englobe, tant pour la prévision que pour le suivi.

Système RH d'objectifs individuels : découlent principalement de la GB (données monétaires et non monétaires). Moins important que GB car ne constitue pas référence partagée par tous

Revue de processus : importantes pour le pilotage général ; couvrent tous les sujets, dont le suivi des prévisions, monétaires ou non, faites à l'occasion du budget ; constituent donc un relais de la GB et permettent aussi de faire les re-prévisions mais sont plus larges que la GB ; interaction sur les aspects communs entre ces revues et la GB.

Comités de direction, une fois par mois ; synthèse notamment des revues de processus.

Forums MKG et commerciaux ; info sur les projets et la politique commerciale ; orienté à certains égards par le budget ; moins important que le budget car plus partiel.

Réunions mensuelles de chaque collaborateur avec son N+1 ; pour motiver et piloter plus individuellement ; orienté en partie par objectifs individuels découlant du budget ; moins important car ne constitue pas référence partagée par tous.

Hiérarchie : GB la plus centrale car englobe KPI, INM, plans d'action, oriente objectifs individuels, est un des sujets importants des revues de processus, etc.... On y revient toujours. Cependant, ne suffit pas à elle seule.

Entreprise 4

Dans relation avec le groupe

Rien d'autre que la GB, excepté les procédures et de l'audit interne (qui portent sur des aspects sensiblement différents de la GB) et quelques réunions du DG entité avec le niveau international.

En interne à l'entité

Suivi des ventes : une réunion mensuelle sur CA, volumes de ventes, grosses ventes, etc. ; très important pour pilotage-mise sous tension et motivation. On y parle aussi de la stratégie MKG

Benchmarking interne : les patrons de labels sont en concurrence et le DG les titille là-dessus.

Benchmarking externe : études sur PDM nationales, transmises ensuite au groupe pour info

Une multitude de TdB locaux : pris séparément, ne sont pas aussi importants que la GB car sont spécifiques à une fonction, mais mis ensemble, constituent un levier très important pour MS et pilotage. Sont analysés dans les mêmes réunions que celles de suivi budgétaire.

La passion pour le métier : c'est la première motivation, le moteur de tous les salariés

Hiérarchie : en interne : 1°) la passion pour le métier et le niveau des ventes ; 2°) la GB, comme garde-fou et comme outil de synthèse de tout le reste (notamment de nombreux TdB). Par ailleurs, dans relation avec le groupe, GB seul outil de contrôle formel de performance (pas de PMT).

Entreprise 5

Dans relation avec groupe

Communication institutionnelle sur stratégie à CT (6mois-1 an) : forte, réellement partagée, mais moins importante que GB comme mécanisme de contrôle.

PMT : oriente très fortement le budget sur aspects financiers; plus important que budget pour stratégie.

Communication sur l'éthique, le business control, à travers une formation obligatoire pour tous les salariés : très fort, mais totalement indépendant de la GB

Procédures, financières (US GAAP) et non financières : très lourdes, mais concernent le contrôle d'exécution => pas mal indépendantes du budget

Il y a parfois des *projets transversaux* initiés par le groupe, avec un focus important, mais c'est ponctuel.

BSC, mais dont très peu de choses viennent du groupe. Fait après le budget, il est conditionné par lui.

Enquêtes réalisées à la demande du groupe sur PDM, satisfaction clients, etc. Moins important au global que la Gb mais contribue à l'orientation stratégique par le groupe.

Culture très financière, très typique d'un groupe américain coté à la bourse de NY=> place centrale de la Gb.

En interne à l'entité

PMT : peu partagé => moins important que GB en interne, mais oriente fortement les objectifs de l'entité dont découlent les objectifs des opérationnels

Quelques INM sur qualité, satisfaction client : englobés dans GB

BSC : fait après le budget, la partie financière découle du budget (« BSC entre en chausse-pied par rapport au budget ») et le reste est modulable en fonction des spécificités opérationnelles ; le suivi des objectifs du BSC est assuré de manière séparée du suivi budgétaire, par les opérationnels eux-mêmes. Mais globalement, la GB est plus importante pour déclinaison de la stratégie et pour mise sous tension.

Enquêtes par organismes spécialisés (à la demande du groupe) sur PDM, satisfaction clients : assez complémentaires par rapport à la GB pour managers opérationnels car permettent d'orienter les actions, les stratégies et de fixer certains objectifs du BSC.

Enquête annuelle sur la satisfaction du personnel : indépendante de la GB et moins importante qu'elle.

En répercussion interne d'un dispositif venant du groupe : *Communication sur l'éthique, le business control, à travers une formation* obligatoire pour tous les salariés : très fort, mais totalement indépendant de la GB

Objectifs individuels et primes en fonction du respect du budget

En répercussion interne d'un dispositif venant du groupe *Gestion de projets ou programmes transversaux et ponctuels* (dernièrement, de réduction des coûts sur 2 ans) : gros focus, orientant la GB, mais occasionnel => moins important que GB

Culture très financière, très typique d'un groupe américain coté à la bourse de NY=> place centrale de la Gb.

Hiérarchie

Vis-à-vis du groupe : 1°) clairement la GB, elle-même très orientée par les aspects financiers du PMT ; la stratégie vient après.

En interne : 1°) GB, mais complété par un BSC et orienté par le PMT conclu avec le groupe ; par ailleurs, très importants aussi mais sur tout autre registre, importance de la sensibilisation à l'éthique ainsi que des procédures

Entreprise 6

Dans relation avec groupe

PMT à 5 ans : objectifs EVA et PDM déclinés en objectifs coûts, qualité, avancement de plans d'action. Oriente la GB

Catalogue pluriannuel d'actions (élaboré avec concours de McKinsey) : suivi différent du suivi budgétaire, mais vérification de la cohérence entre les 2.

Benchmarking interne : parfois, en lien avec GB.

Interne à l'entité:

PMT : objectifs EVA et PDM déclinés en objectifs coûts, qualité, avancement de plans d'action. Oriente la GB

Catalogue d'actions arrêté avec le groupe: suivi différent du suivi budgétaire, mais vérification de la cohérence entre les 2.

Plan interne d'actions, différent du catalogue d'actions : relié plus directement que le catalogue d'actions au suivi budgétaire. Plus important que la GB. Fait le lien entre la GB, les objectifs individuels, la communication, etc.

Objectifs individuels, mais découlant en partie du catalogue d'actions et de la GB : aussi importants que la GB pour la mise sous tension et la déclinaison de la stratégie

Relations informelles et interpersonnelles très développées : pour émergence de la stratégie

Grands messes, sessions au vert : communication et travail sur la stratégie.

Revue mensuelles de performance : porte sur GB, mais aussi sur avancée des plans d'action, actions correctives à mener ; plus important que GB pour mise sous tension.

Style de management (forte délégation) : plus importante que GB pour motivation soft.

Plusieurs TdB pour décliner les objectifs budgétaires => orientés par GB mais plus parlants pour opérationnels ; importance égale pour mise sous tension.

Système de gestion des effectifs : sa rigidité rend difficile son recouplement avec la Gb sur la partie évolution des frais de personnel.

Hiérarchie

Avec le groupe : 1°) le couple PMT-GB et le catalogue d'actions McKinsey

En interne : 1°) les plans d'action 2°) les objectifs individuels à égalité avec GB, tous deux découlant en grande partie des plans d'action

Entreprise 7

Dans relation avec groupe

Stratégie à 10 ans communiquée, mais concerne peu l'entité => moins important que GB

Plan-budget à 3 ans, mais où années N+2 et N+3 très vagues => budget plus important, à la fois pour mise sous tension et pour stratégie

INM sur abonnés, ventes : inclus dans budget, mais à la base de la négo avec le groupe, plus que les aspects financiers du budget. => plus importants que le budget en termes de stratégie et de mise sous tension

Séminaires groupe par métier, à peu près 2 fois par an (CG, MKG-commercial, ...) : échange d'expérience, réflexion ; moins important que GB et indépendant

Grands messes annuelles, pour communication sur strat et motivation ; indépendant et moins important que GB

Procédures de validation commerciale très formalisées ; indépendantes du budget ; moins importantes de GB

En interne à l'entité

Plan-budget pas décliné en interne sur années 2 et 3 => moins important que GB (année 1) qui l'est un peu plus.

Statistiques commerciales et MKG: orienté par GB, mais plus importantes pour mise sous tension du commercial et du MKG, qui sont services centraux de la société.

Comités de direction hebdomadaires

Comités de direction élargis mensuels : une fois par trimestre, tournent autour de GB (au moment des re-prévisions).

Relations interpersonnelles informelles, surtout entre DG et DGA (commercial) au quotidien, mais aussi avec autres N-1 : plus importantes que budget pour stratégie et pilotage.

Satisfaction clients : enquêtes 2 fois par an ; indépendant de la GB ; satisfaction clients est un gros facteur de motivation des gens. « Le moteur, c'est d'abord l'abonné et la satisfaction de l'abonné ». Cela se traduit dans l'importance accordée aux statistiques commerciales (cf. plus haut).

Hiérarchie :

Avec le groupe : 1°) la GB, avant PMT, etc...

En interne : 1°) les stats commerciales (qui incluent INM) pour la mise sous tension et les relations informelles pour la stratégie et le pilotage.

Entreprise 8

Dans relation avec les actionnaires

Plan-budget à 3 ans : objectifs (de cash) reçus des actionnaires orientent les 3 années ; années 2 et 3 faites avec moins de précision qu'année 1 mais pas par extrapolation de l'année 1.

Conseil de surveillance, réunion tous les 2 mois : axé principalement sur le suivi budgétaire

En interne :

Réunions hebdomadaires du comité de direction ; plus importantes et plus larges que GB pour MS, alimente la GB (sur les re-prévisions faites de manière off) mais sont aussi orientées par GB => interaction avec la GB

Réunion trimestrielle du comité de direction élargi : pas sur GB (hormis les ventes), mais sur objectifs non monétaires et projets des départements ; plus important que GB pour S et MS (GB très peu déclinée en interne).

Contrats d'objectifs individuels (monétaires ou INM) : sans correspondre à des budgets par département (le budget de l'entreprise est très peu décliné), ces contrats d'objectifs découlent du budget et fondent principalement les rémunérations variables; plus importants que GB pour MS.

Système de reporting du temps passé par les gens sur les projets ; indépendant du budget mais serait intéressant de relier les 2 systèmes, que GB englobe la gestion du planning par projet

Beaucoup de *relations informelles et de réunions impromptues* (pour réagir, passer les infos, etc.) sans que ce soit la GB qui en soit le déclencheur.

Hiérarchie :

GB est presque seul dispositif de contrôle de la part des actionnaires

En interne, GB n'est réellement utilisée de manière ouverte et très importante que pour les ventes, mais sous-tend et oriente les systèmes d'objectifs individuels et RH qui sont les plus utilisés pour la MS.

Entreprise 9

Dans relation avec le groupe

Procédures, contrôle interne : très lourdes (sont SOX) et aussi importantes que GB, mais pas sur le même registre que la GB

Visites sur site du comité exécutif du groupe, 3 à 4 fois par an pour challenger, sur la base d'un peu tout (liste d'actions, GB, indicateurs liés à la prévention des entreprises en difficulté). => orienté partiellement par GB et aussi importante qu'elle pour mise sous tension

Liste des actions menées ou à lancer et tableau récapitulatif de leur impact sur la GB. Aussi important que la GB pour mise sous tension et interaction avec elle.

Culture très financière du groupe ; renforce l'importance de la Gb dans relation avec le groupe.

En interne

Comité de direction, avec réunion hebdomadaire : part de la GB ; se réfère peu au montant du budget, qui est rapidement obsolète sur les volumes, mais plutôt au taux de MO prévu au budget. Déclenche des actions correctives qui sont présentées aux partenaires sociaux. => orienté en partie par GB mais plus important qu'elle pour mise sous tension.

INM : taux de MOD principalement ; découlent du budget mais sont plus importants pour la mise sous tension.

Objectifs individuels quasiment pas connectés au budget et d'ailleurs rarement quantifiés.

Réunions opérationnelles quotidiennes : pas connectées à la GB et plus importantes qu'elles pour le pilotage au quotidien (contrôle d'exécution), mais pas pour la mise sous tension plus globale.

Compta financière : GB pas assez articulée avec elle sur certains aspects => handicap et lourdeur pour la GB. Pour autant, la compta financière, l'EBIT, est plus important en interne que le respect du budget, dont les hypothèses sont vite dépassées.

Hiérarchie :

Rien de plus central que la GB vis-à-vis du groupe, mais à égalité (et en interaction) avec liste des actions, visites sur site du groupe.

En interne, certains INM et leur exploitation en comité de direction pour la prise de décision sont plus importants pour la mise sous tension que la GB, bien qu'ils soient orientés par elles.

Entreprise 10

Dans relation avec le groupe :

Stratégie globalement communiquée aux salariés (sauf sur nouveaux produits, acquisition de sociétés)

PMT à 4 ans

NB : Réunions avec le groupe en cours d'année sur suivi budgétaire

Benchmarking interne : pas régulier ni récurrent, et s'appuyant sur données de la GB => renforcement GB. Moins important que GB

Contrôle interne, audits : très fort ; Indépendant de GB mais aussi important sur son champ.

Gestion RH : moins important que GB ; problème de cohérence entre prévisions RH et GB.

En interne :

Stratégie globalement communiquée aux salariés (sauf sur nouveaux produits, acquisition de sociétés)

PMT peu partagé avec le terrain (grandes lignes sont communiquées, mais n'est pas décliné) => oriente la GB mais moins important qu'elle.

Business reviews mensuelles : très importantes pour pilotage ; reposent entièrement sur la GB, sont intégrées à elle.

Différents TdB : faits à part de la GB même si données en partie communes. Moins important que GB. Renforcent la GB dans son rôle de mise sous tension en raison de données budgétaires reprises dans les TdB.

Dispositifs RH : moins importants que GB ; objectifs individuels composés à plus de la moitié d'objectifs budgétaires => renforcent un peu l'importance de la GB. Pour autres composantes des mécanismes RH, sont globalement moins structurants que GB

Hiérarchie : GB est la plus centrale, tant en interne que vis-à-vis du groupe.

Entreprise 11

En interne (DG également actionnaire à 80% et, pour les 20% restant, plutôt « sleeping partners » => distinction groupe/interne pas pertinente)

PMT à 5 ans quasiment fait à huis-clos entre DG et DAF, pas décliné ni du tout communiqué en interne (=> frustration des opérationnels, d'ailleurs).

Gestion de projets et plans d'action, à travers des comités par projet : plus importants que GB pour mise sous tension, pour stratégie et pour motivation soft (notamment pour valorisation, à travers les échanges que leur élaboration suscite) ; interaction avec GB.

Objectifs et primes individuels : basés en partie seulement sur le respect du budget (et encore, pour N-1 uniquement et sur budget global société, ainsi que pour commerciaux), plus basés sur projets, plans d'action ou aspects qualitatifs => plus importants que GB pour mise sous tension.

Système comptable qui alimente le suivi budgétaire : parfois des erreurs d'imputation qui entache la crédibilité de la GB et lenteur à alimenter le suivi budgétaire.

Réflexion stratégie MKG sur les produits + comités de style pour valider les collections : plus important que GB pour stratégie.

Suivi statistique des ventes (TdB commercial) : plus fréquent que suivi budgétaire et plus regardé que lui.

Comité opérationnel hebdomadaire : plus centré sur suivi des ventes, avancée des projets et aspects opérationnels que sur GB ; plus important que GB pour mise sous tension.

TdB général englobant le suivi budgétaire mais aussi des INM globaux. Aussi important que GB. Concurrence sur mise sous tension

Divers TdB mensuels plus spécifiques aux divers départements et avec moins d'infos issues de la GB, que dans TdB global ; réalisés par chaque département et communiqués aux membres du comité de direction. Mais de moins en moins renseignés par les départements en cours d'année => moins importants que Gb.

Benchmarking externe (visites de magasins des concurrents, études sur le marché réalisées par organismes externes), analysé dans une réunion hebdo. Plus important que GB pour stratégie et mise sous tension mais globalement moins important pour pilotage global.

Intérêt pour le produit, pour le secteur d'activité, proche de la passion : clairement plus important que GB pour motivation soft.

Style de management, ambiance de travail : plus importants que GB pour motivation soft mais moins pour pilotage global

Contrôle interne des risques ; moins important que GB ; indépendance (champs différents).

Hiérarchie : Suivi des ventes et des projets, passion pour le secteur d'activité, relations informelles sont plus importants que GB

Entreprise 12

Dans relation avec le groupe

Stratégie largement communiquée en interne

Pas de PMT systématique mais ponctuel, partiel (ciblé sur certaines zones) et pas vraiment communiqué. => globalement, oriente peu la GB. Besoin exprimé de se doter d'une vision LT plus systématiquement.

Relations interpersonnelles directes entre PDG groupe et DG et DAF entité : principalement à l'occasion de GB mais de manière assez informelle. Plus par ces échanges qu'à travers GB formelle que le groupe indique ses souhaits.

Réalisé (résultat et cash) plus importants pour le groupe que le respect du budget en tant que tel.

En interne

Objectifs et suivi d'INM et d'UO; englobés dans GB pour prévision et suivi (même si système informatique différent).

Rémunérations variables sur la base du respect des objectifs budgétaires (monétaires et non monétaires).

Communication avec partenaires sociaux sur la base du *bilan et du bilan social*. Alimenté en partie (sur résultat opérationnel) par suivi budgétaire

Audit interne ; indépendant et moins important que GB

Dispositif RH (prévision effectifs, évolutions internes, types de contrats, etc....) : pas encore englobé par GB mais va le devenir.

Hiérarchie : GB seul moyen formel de contrôle par le groupe ; mais réalisé (sur résultat et cash) au moins aussi important pour le groupe que respect du budget. En interne, GB également centrale, notamment parce que « intégrative » (INM, U.O.) et va bientôt le devenir encore plus (RH).

Entreprise 13

Dans relation avec le groupe

Juste un *PMT opérationnel*, mais un plan stratégique est en train d'être mis en place. Oriente de manière souple la GB ; moins important qu'elle.

Réunion trimestrielle entre direction du groupe et direction entité.

En interne

Engagements pluriannuels pris par la DG vis-à-vis du groupe pour les ventes trop importants, MKG et commerciaux pas assez consultés => handicap pour fiabilité prévisions de ventes de la GB.

INM, plans d'action, projets : totalement englobés et déclinés dans la GB, le tout repris dans des TdB ; renforce importance de la GB

Benckmarking interne, sur la base de la GB ;

Réunion mensuelle du Comex : très centrée sur GB, suivi budgétaire ; plus réunion d'info sur le reporting et réflexion-suivi stratégiques.

Réunion hebdomadaire du Codir : GB (écarts) point de départ de réflexion sur actions à mener mais d'autres aspects sont aussi traités. Plus important que GB pour mise sous tension et pilotage

Suivi statistique des ventes : très poussé ; aussi important que GB pour mise sous tension. Pas formellement connecté à la GB

Dispositif d'objectifs RH : orienté significativement par GB ; renforce de ce fait la GB

Dispositifs de *gestion de la qualité et de certification ISO* ; moins important que GB, y compris pour mise sous tension. Indépendant de GB

Relations interpersonnelles informelles ; importantes pour pilotage au quotidien

Forte culture de gestion des coûts, mais pas assez MKG, d'où Gb très précise et fiable sur tout ce qui est lié à l'organisation interne et à la productivité, mais du tout en ce qui concerne la prévision des ventes.

Hiérarchie : Gb à peu près seul dispositif de contrôle par le groupe. En interne, GB, très intégrative, est centrale, mais pas plus que suivi des stat commerciales, réunions du management et relations interpersonnelles.

Entreprise 14

Relation avec le groupe

PMT à 3 ans englobant stratégie ; oriente de manière souple la GB ;

Réunions avec la direction du groupe 3 à 4 fois par an

Beaucoup de *relations interpersonnelles* entre la société et le groupe

Audit interne

En interne

PMT à 3 ans fourni au groupe et qui devient un peu plus décliné en interne ; oriente de manière souple la GB. Pas très important en interne

One page strategy, strictement interne et indépendant du PMT fourni au groupe ; oriente plus la GB que le PMT. Suivi spécifique des actions et projets inscrits dans l'OPS. Au moins aussi important que GB pour mise sous tension et plus que GB pour stratégie.

Gestion de projets industriels ou RetD, avec TdB spécifiques: plus spécifiques aux différentes fonctions => importante pour chaque fonction, mais moins que la GB au global. La GB en fait la synthèse

INM et plans d'action englobés dans la GB

Suivi statistique des ventes très poussé ; relativement déconnecté du suivi budgétaire (hormis sur les grands agrégats).

Objectifs RH significativement basés sur GB

Comité exécutif, réunion mensuelle : tourné sur stratégie ; peu de lien immédiat avec budget en cours.

Comité opérationnel, hebdomadaire : ne s'appuie pas que sur GB ; plus important pour pilotage que la GB

Passion pour le métier : essentielle en termes de motivation, mais ne suffit pas pour une mise sous tension constante dans le temps et ne permet pas non plus orientation.

Hiérarchie : GB centrale dans la relation avec le groupe ; en interne : 1°) l'OPS et le comité opérationnel, 2°) les relations interpersonnelles à égalité avec la GB

Entreprise 15

Relation avec le groupe

Plan stratégique à 5 ans bottom-up (SBP1)

Plan-budget opérationnel à 3 ans (SBP2) ; inclut les plans d'action.

Revue mensuelle de performance (les BOR) : principalement sur la GB-plan-opérationnel et les plans d'action associés ; c'est, avec le plan stratégique à 5 ans qu'il décline, le dispositif principal de contrôle du groupe

Gestion de la qualité : important, mais moins et sur autre registre que GB

Gestion de projets venant du groupe, déclinés dans le SBP2 à partir des indications du groupe ; mais ponctuels et partiels => moins important que plan-budget et revues de performance associés

Dispositif de gestion RH (les « people forces ») ; moins important que plan-budget

Objectifs individuels RH : intègrent au moins une valeur officielle du groupe ; moins important que plan-budget (qui intervient pour la plus grosse part dans objectifs individuels)

Contrôle interne très structuré, avec logiciels spécifiques d'audit ; mais moins important que plan-budget et registre différent

En interne

Plan stratégique à 5 ans bottom-up (SBP1) : le plus important pour la stratégie

Plan-budget opérationnel à 3 ans (SBP2) ; inclut les plans d'action et les INM (commerciaux, de production, etc...) ; totalement connecté au SBP2 ; dispositif le plus important de contrôle à court terme : à la fois pour la mise sous tension et pour la déclinaison de la stratégie décidée dans le SBP1.

Revue mensuelle de performance (les BOR) : principalement sur la GB et les plans d'action ou INM associés => se confond avec la GB ; clairement le dispositif le plus important de contrôle à CT

Objectifs individuels RH : découlent pour moitié de la GB, (et, dans le reste, il y a notamment au moins la déclinaison concrète d'une des valeurs officielles du groupe). Part importante du budget dans ces objectifs renforce importance de la GB

Prévision et suivi statistiques commerciales : intégrés à la GB

Satisfaction clients, qualité : enquêtes de satisfaction clients forcément séparées de la GB, mais INM sur satisfaction clients intégrés dans le package budgétaire.

Réunion mensuelle du Codir : trop informatif et pas assez participatif => sentiment des opérationnels de ne pas avoir assez de vision globale.

Gestion de gros projets, demandant investissements, pour un client (les « beat packs »), mais ponctuel et partiel => moins important que plan-budget, plans d'actions et revues de performance associés

Système de gestion de production : géré sur SAP, mais pas de connection informatique avec outils de la GB => handicape la production des données de la GB qui, pourtant, englobe dans son élaboration des INM liés à la production.

Une grand messe par an, pour tout le personnel : pour donner les grandes orientations de l'année à venir.

Un séminaire tous les 2 ans pour les chefs de service : aussi pour donner quelques grandes orientations

Bons salaires, style de management assez soft, bonne ambiance de travail, grosse ancienneté : facteur important de motivation soft.

Intérêt pour le caractère technique du métier : facteur important de motivation soft.

Hiérarchie : Tant en interne que vis-à-vis du groupe, viennent clairement en premier la GB (sous forme de plan-budget) pour le contrôle à court terme, car très intégrative, ainsi que le plan stratégique pour la vision plus long terme (et qui oriente le plan-budget). Noter cependant que ces deux dispositifs ne gèrent pas vraiment en interne la motivation soft, mieux assurée par des aspects informels et les conditions de travail agréables.

Entreprise 16

Relation avec le groupe

Justification du CA proposé par l'entité dans le cadre de sa GB par le biais du recoupement avec les achats annoncés par les entités-sœurs clientes de l'entité.

TdB, reporting opérationnel (en plus du reporting purement financier et strictement associé à la GB), avec des INM non financiers : de + en + de questions du groupe sur ce reporting opérationnel => aussi important que GB financière mais renforce aussi celle-ci car inclut quelques données budgétaires

Contrôle interne, audit : ne sont pas encore venus auditer l'entité

Comités de pilotage mensuels pour coordination et information des différentes entités du groupe ; moins importants que GB

Groupe où les *échanges informels* sont nombreux, mais les choses sont en train de se formaliser plus, notamment sur les objectifs.

En interne

Objectifs individuels RH : comptent plus que respect du budget (global, car non décliné en interne) dans calcul des rémunérations variables. Ces objectifs peuvent découler en partie du budget global, mais pas forcément, peuvent aussi porter sur des INM pas englobés dans le budget, même s'ils sont fixés en même temps que le budget.

Revue d'activité mensuelle, avec presque tous les salariés (peu nombreux) de l'entité : un peu même concept que reporting opérationnel pour le groupe (qu'il précède d'ailleurs), mais avec plus de détail, à travers plusieurs TdB par fonction ; les INM de ces TdB sont partiellement gérés et englobés par la GB

Réunion hebdomadaire de deux N-1, principalement pour suivi des stat commerciales.

Relations interpersonnelles informelles (facilitées par petite taille) : plus importantes que GB pour mise sous tension et motivation soft.

Hiérarchie : TdB-reporting opérationnel en premier vis-à-vis du groupe, mais intègre certains aspects budgétaires. En interne, d'abord les relations informelles, puis le reporting opérationnel qui est partiellement issu de la GB. La GB fait 40% du pilotage interne.

Entreprise 17

En interne (entretien fait au niveau d'un groupe dont DG est aussi principal actionnaire => distinction interne / vis-à-vis des actionnaires peu pertinente)

Visée stratégique à LT, partagée avec les principaux managers

Une grand messe tous les 2 ans réunissant tous les managers : relai de la visée stratégique

PMT à 3 ans fait de manière bottom-up, orienté pas vision stratégique et sur lequel avis du groupe oriente ensuite la GB

Objectifs individuels et rémunérations variables : reposent en partie sur respect budget, mais pas de manière majoritaire.

Réflexion MKG : très développée dans l'entreprise, mais managers ne la relient pas assez avec la GB => handicap pour la fiabilité de la GB

Comité direction (CDH) qui se réunit tous les mois : présentation notamment du reporting budgétaire, mais n'est pas commenté

Comité direction élargi (CDM) qui se réunit toutes les semaines.

TdB, plans d'action, INM intégrés à la GB, qui est déclinée finement à travers ces INM.

Prévision et suivi des stats commerciales aussi intégrés à la GB

Compta financière : difficulté à reboucler avec la compta de gestion, qui découle de la GB.

Procédures : oui, mais pas hyper déterminantes dans le pilotage des actions

Gros dispositif qualité : indicateurs qualité englobés dans GB

Style de management soft est le premier facteur de motivation soft

Fierté de la marque contribue aussi beaucoup à la motivation

Catalogue RH de formation, mais pas directif.

Hiérarchie : La GB, très intégrative, est clairement le levier principal de contrôle ; ne suffit et ne permet cependant pas de gérer correctement la motivation.

Entreprise 18

Relation avec le groupe

Doctrine, démarche stratégique des 20/80 débouchant sur élimination de la complexité, afin d'augmenter la rentabilité.

Plan-budget à 5 ans fourni au groupe ; mais seule la 1^{ère} année (= budget) est détaillée, même si le groupe commence à demander des choses un peu plus précises sur les 5 ans (notamment du point de vue MKG).

Rémunérations variables du management de l'entité plus calculées sur la meilleure année passée que sur le respect du budget et aussi sur des aspects qualitatifs. Dessert l'importance de la mise sous tension par la Gb : les objectifs budgétaires sont souvent fixés de manière à être en progression par rapport à l'année précédente, mais sont assez facilement respectés.

Benchmarking interne

Audit qualité

Orientations et procédures RH ou autres

Interne

Plan-budget à 5 ans reste global, pas décliné en interne

Plan MKG : pas réellement connecté au plan-budget fourni au groupe.

Réunion mensuelle du Codir : en partie seulement sur la GB et actions correctives éventuelles à lancer, le reste sur des aspects commerciaux, techniques, de RH ; englobe donc la GB et est plus importante qu'elle pour mise sous tension.

Réunion mensuelle du middle management de l'usine ; sans lien fort avec la GB car coûts de l'usine globalement bien maîtrisés

Suivi statistique mensuel des ventes englobé par la GB

Objectifs individuels et rémunérations variables : en plus des rémunérations variables du management (membres du Codir), partiellement calculées sur le respect du budget global de l'entité, les vendeurs ont aussi un bonus sur le respect du budget des ventes. Mais le reste du personnel n'est pas concerné : pas de rémunérations variables et le budget n'est pas réellement décliné en interne.

Conditions de travail confortables et relative sécurité de l'emploi : importantes pour la motivation « soft ».

Pas mal de *relations informelles* pour le pilotage au quotidien et la mise sous tension.

Hiérarchie : dispositifs les plus centraux sont la GB pour le groupe, et en interne, la réunion mensuelle du Codir (qui englobe la GB) ainsi que les relations informelles.

Entreprise 19

Relation avec le groupe

Plan-budget à 4 ans, mais où seule l'année 1 (=GB) est pus qu'une simple trajectoire financière très générale. Pas de réelle orientation stratégique.

Prévision de CA par recoupement avec d'autres entités-sœurs. ; prévisions pas toujours fiables

Une trentaine d'*INM commerciaux* englobés dans la GB

Revue de performance avec le groupe 3 fois par an : ne portent pas que sur les chiffres, mais aussi sur les explications, les plans d'action, le « qualitatif ». De ces revues découlent notamment les révisions budgétaires.

Participation aux *réunions du Comex groupe*

Grands messes pour passer de grands messages et objectifs, suivis de mise en place de plans d'action et d'un suivi

TdB du président, mais juste transmission, pas occasion d'échange.

Visites du Président du groupe sur le terrain.

Groupes de travail transversaux aux différentes entités du groupe

Météo sociale (satisfaction des salariés)

Météo clients (satisfaction clients)

Culture maison forte : sentiment d'appartenance avec *attachement au métier*, avec rôle de motivation plus fort que la GB, et *culture administrative du budget* (mais en termes de coûts, pas de profit => plutôt frein / GB).

En interne

Une trentaine d'*INM commerciaux* (statistiques commerciales) englobés dans le budget et suivis à la semaine dans un *TdB* spécifique

Beaucoup d'autres TdB plus spécifiques, pas connectés à la GB => managers submergés par les chiffres

Revues de performance : discussion sur les plans d'actions correctives en réaction au suivi budgétaire. Mais aussi autres aspects (RH, formation, locaux, etc...)

Rémunérations variables à 80% fonction du respect du budget.

TdB hebdomadaire pour la direction de l'entité

Codir

Météo sociale (satisfaction des salariés)

Météo clients (satisfaction clients)

Culture maison forte : sentiment d'appartenance avec *attachement au métier*, ayant rôle de motivation plus fort que la GB, et *culture administrative du budget* (mais en termes de coûts, pas de profit ni d'analyse => plutôt frein / GB).

Hiérarchie

Pour le groupe, la trajectoire financière à 4 ans est plus importante que la GB

En interne, c'est plus la GB, mais de manière inadaptée, car elle n'est pas assez intégrative et parce que les gens ont une culture administrative du budget. La Gb est aussi desservie par l'existence d'un grand nombre d'indicateurs et de tableaux de bord divers non connectés entre eux ni avec la Gb : les responsables opérationnels sont noyés sous la masse d'information.

Entreprise 20

Relation avec les actionnaires

Comptabilité financière : plus importante que GB pour mise sous tension par les actionnaires, qui regardent plus la progression du réalisé que l'ambition du budget. Peu importe que le budget soit ambitieux ou pas, réalisé ou pas, du moment que le résultat réel progresse au bout du compte.

En interne

Plan MKG et commercial tous les 2 ans : moins important que GB pour stratégie (GB est le seul dispositif par lequel toute l'entreprise se projette un peu sur ce qu'il faut faire). Déconnecté d'un point de vue formel de la GB car MKG ne participe pas directement à la GB, même pas sur aspects commerciaux. La GB (sur sa dimension financière) ne peut donc pas réellement constituer un prolongement de cette réflexion MKG.

Objectifs individuels (et rémunérations variables) dépendant pour un tiers du budget et pour plus en ce qui concerne les commerciaux.

Réunions bi-mensuelles du Codir : une des réunions par mois équivaut à une revue de performance partant principalement de la GB et est déclinée ensuite en interne à chaque département ; l'autre est plus sur des projets ou des plans d'action sans lien direct avec la GB.

Gestion de projets transversaux, dont certains peuvent orienter certaines données budgétaires.

Relations interpersonnelles informelles : importantes car petite entreprise et plus importante pour la mise sous tension que la GB : avec la même GB, certains services (et pourtant pas les plus incentivés sur le budget) vont être managés de telle manière qu'ils vont essayer de tenir leurs objectifs budgétaires et d'autres (plus incentivés sur le budget), non.

Enquêtes satisfaction clients et statistiques mensuelles sur qualité (certification importante), relayées par une charte interne ; production des données indépendante de la GB ; très important pour la mise sous tension, au moins autant que GB et parfois en opposition à elle.

Grosse fierté par rapport à l'excellence sur niveau de service, plus important que la GB pour la motivation soft.

« *Culture de l'exploit opérationnel* », parfois handicapante pour la GB car privilégie le très court terme au détriment de la performance annuelle. Pour autant, le fait que l'entreprise se relève d'une grave crise financière qui a mis en danger les 800 salariés sert la GB.

Hiérarchie

Dans la relation avec le groupe : compta financière sur le réalisé.

En interne : la GB, les relations informelles et le dispositif qualité-satisfaction clients sont les 3 mécanismes les plus importants, mais ne sont pas forcément convergents.

Entreprise 21

Relation avec le groupe

Plan stratégique groupe à 4 ans non glissant ; peu détaillé, donne juste une vision.

PMT opérationnel à 3 ans glissant : oriente le budget sur les aspects monétaires, tandis qu'oriente le BSC sur aspects plus larges.

BSC : fait après le budget => orienté par le PMT mais aussi en partie par objectifs financiers du budget.

En interne

PMT opérationnel à 3 ans glissant : oriente le budget sur les aspects monétaires, tandis qu'oriente le BSC sur aspects plus larges.

BSC : fait après le budget => orienté par le PMT mais aussi en partie par objectifs financiers du budget. Plus important que GB pour rôle stratégique. Pourrait devenir plus important que la GB aussi pour la mise sous tension, mais les gens ont encore plus une culture budgétaire. Pas assez connecté à la GB en termes de plans d'action : GB faite de manière exclusivement financière, sans référence à des plans d'action, puis BSC suscite plans d'action.

Objectifs individuels découlent plus des INM du BSC que du budget.

Stats commerciales, gérées de manière indépendante de la GB (et un peu aussi du BSC) ; pour autant pas de contradiction entre ces stats et la GB car GB oriente les stats

Dispositifs qualité, certification : déconnecté de la GB, mais clairement en lien avec plan stratégique et BSC.

Formation surtout développée sur les aspects commerciaux

Grande fierté par rapport à la marque, qui se traduit notamment par attachement à l'entreprise et ancienneté ; important pour la motivation

Forte culture client, importante pour la motivation

Culture informelle, orale, importante ;

Hiérarchie

Dans la relation avec le groupe, le BSC devient aussi important que la GB (tous les deux orientés en amont par PMT)

En interne, c'est encore la GB ainsi que des aspects informels (fierté de la marque, culture client, qualité) qui dominant, BSC pas encore rentré dans la culture.

Entreprise 22

Relation avec l'actionnaire et les entités sœurs

Protocole à 4 ans non glissant ; n'oriente que dans un premier temps la GB, car ensuite, comme non glissant, n'est plus très pertinent.

Prévision annuelle des revenus faite en concertation avec les entités sœurs

TdB hebdo sur aspects commerciaux est transmis au conseil d'administration ; mais pas de réunion ou discussion dessus

Plein de petits tableaux de bord locaux, non connectés formellement à GB

Réunion mensuelle du conseil d'administration ; porte a priori plutôt sur suivi budgétaire et TdB commercial

En interne

PMT à 3 ans glissant, fait à huis clos, peu partagé. Oriente de manière souple la GB

Codir

Suivi quotidien des stats commerciales et donnant TdB hebdomadaire ; plus important que la GB pour mise sous tension et pilotage. Oriente plus que n'est orienté par GB

Passion du métier : principal facteur de motivation.

Relations interpersonnelles informelles, réunions plus ou moins improvisées ; très importantes de la part du DG pour piloter

Culture très forte (passion pour le métier, relations informelles) mais contraire à la GB : pas de culture du résultat, pas de culture de gestion ; GB ne sert d'ailleurs pas à l'évaluation des performances

Benchmarking externe (à l'étranger) et début de réflexion MKG pour essayer de dégager orientations à MT ; stratégie.

GRH, entretiens évaluation, formation : récente et encore peu développée

Importante gestion de projets ponctuels (comités mensuels de pilotage projets) ; un peu articulation des données avec la GB

Démarche qualité avec un responsable précis ; moins important que GB

Contrôle interne important. Mais autre registre que GB

Hiérarchie

TdB commercial et GB à égalité dans relation avec le conseil d'administration, mais plutôt par défaut

En interne, suivi des stats commerciales, gestion de projets, passion du métier, relations informelles, contrôle interne sont plus importants que la GB, qui ne sert en aucun cas à l'évaluation des performances.

Entreprise 23

Relation avec le groupe

Plan stratégique très MKG, à 3 ans, fourni au groupe : oriente la GB de manière forte sur les aspects quali, mais très souple sur les aspects monétaires.

Plan opérationnel RetD et partie industrielle à 3 ans, découlant du plan MKG ;

Réunions transverses tous les 2 mois (réunions internationales) sur les concepts produits et média

En interne

Plan MKG et plan opérationnel : orientent la GB de manière forte sur les plans d'action à prendre en compte, mais souple sur les objectifs de profit. Sont plus importants que la GB pour rôles stratégiques et de mise sous tension. Aussi importants que GB pour motivation soft (à travers échanges au cours des réunions pour les préparer).

Image de marque = indicateur sacro-saint, sur lequel enquêtes pour savoir positionnement de la marque / concurrents

Objectifs individuels, mais rarement connectés à la GB ; rémunérations variables faibles, très peu basées sur le budget, plus sur des indicateurs d'image de marque, de positionnement.

Réunions transverses (avec le groupe) tous les 2 mois sur les concepts produits et média

Réunions du Codir, mais GB pas centrale dedans et ces réunions sont moins importantes que relations informelles

Relations interpersonnelles informelles fortes et plus importantes que GB pour mise sous tension et motivation soft

Culture MKG et informelle contraire à la GB

Passion pour le produit et la marque : très forte, bien plus importante que la GB pour motivation soft

Conditions de travail et style de management informel : importants pour motivation soft, effets sur performance plus sensibles que la GB

Multiplés réunions internes aux départements sur problématiques spécifiques

Divers TdB locaux, spécifiques ; diffusés mais ne donnant lieu à des réunions qu'en local

TdB de la présidente

Hiérarchie : 1) la marque, 2) le plan MKG et les réunions qu'il suscite 3) les réunions sur les produits et les concepts média 4) la GB

Entreprise 24

Relation avec le groupe

PMT à 5 ans, glissant, réalisé pour la première fois (avant vague plan-budget à 3 ans ou années 2 et 3 très peu développées)

Quelques INM englobés dans GB

Prévisions de CA partiellement dépendantes de cessions avec entités sœurs

Suivi statistique des ventes quotidien, avant même reporting mensuel global

Démarche qualité 6 sigma : importante, mais pas en concurrence avec GB

Rémunérations variables commençant à être autant basées sur respect objectifs budgétaires que sur progression du profit par rapport à année précédente.

Forte culture de gestion, favorisant la GB quant à ses rôles ; mais aussi plus culture industrielle que MKG => contrarie parfois la production de prévisions fiables sur les ventes

Charte des valeurs, notamment sur la prise en compte de l'environnement

Formations obligatoires, autre levier de déclinaison de la stratégie ; certaines favorisent GB car axées sur la gestion de la croissance. D'autres sont axées sur l'éthique ou sur l'environnement.

Benchmarking interne, mais basé sur GB et moins important que GB

En interne

PMT à 5 ans

Suivi statistique quotidien des ventes, avant même reporting mensuel global

Démarche qualité 6 sigma : importante, gérée de manière précise et séparée de la GB mais pouvant supporter la GB, être en partie orientée par les objectifs budgétaires.

Rémunérations variables commençant à être autant basées sur respect objectifs budgétaires que sur progression du profit par rapport à année précédente.

Revue de performance au minimum mensuelle (membres du Codir) ; GB n'est pas sujet principal car suivi budgétaire déjà connu en amont.

Forte culture de gestion, favorisant la GB quant à ses rôles ; mais aussi plus culture industrielle que MKG => contrarie parfois fiabilité des prévisions budgétaires sur les ventes

TdB locaux disponibles sur un portail

RH (en plus de formation dictée par le groupe) : *évaluations individuelles* 2 fois par an, avec fixation d'objectifs individuels

Hiérarchie : la GB est la plus importante, tant vis-à-vis du groupe qu'en interne.

Entreprise 25

En interne (entretien réalisé au niveau du groupe et quasiment pas d'info sur relation avec l'actionnaire)

Réflexion stratégique « continue » menée au sein du Codir, mais non communiquée en interne

Benchmarks externes (avec l'étranger) pour alimenter la réflexion stratégique

Plan à 3 ans

Projet industriel pour décliner le PMT sous forme d'une liste d'actions (la GB le déclinant sous forme d'objectifs individuels). A chacune de ces actions sont associés des *indicateurs (monétaires et non monétaires)*, suivis trimestriellement. Projet industriel élaboré en même temps que budget et en totale interaction avec lui. La combinaison GB + projet industriel correspond en gros à un BSC.

INM déclinés au plus bas niveau et englobés dans la GB (et donc, dans les objectifs individuels).

Benchmarks internes, s'appuyant sur la GB

Revues de gestion mensuelles, dont le point de départ est le suivi budgétaire.

Indices de satisfaction clients, repris dans objectifs individuels des patrons de branche

Objectifs individuels, qui conditionnent 40% des rémunérations pour les patrons de branche, sont pour moitié sur respect du budget (et pour l'autre moitié sur des aspects plus qualitatifs).

Historiquement, aucune culture de gestion mais forte culture métier, qui plus est dans le secteur public; la GB et ce qui va avec cherche à modifier cela.

Beaucoup de relations informelles, visites sur le terrain ; pour motivation soft.

Hiérarchie : L'ensemble du cycle de gestion = PMT + GB et projet industriel vient clairement en premier.

Entreprise 26

En interne (entretien réalisé au niveau du groupe et quasiment pas d'info sur relation avec l'actionnaire)

Plan stratégique à 5 ans bottom-up (SBP1)

Plan-budget opérationnel à 3 ans (SBP2), moins détaillé sur la 3^{ème} année ; inclut les plans d'action.

Comptabilité analytique pas harmonisée dans toutes les filiales, alors qu'elle alimente en partie la GB => difficulté à produire un réalisé / budget comparable d'une entité à l'autre ; risque d'inéquité.

Benchmarking interne, principalement sur la base de la GB (mais problème : cf. ci-dessus comptabilité analytique).

Revues mensuelles de performance (les BOR) : principalement sur la GB-plan-opérationnel et les plans d'action associés ; c'est, avec le plan stratégique à 5 ans qu'il décline, le dispositif principal de contrôle du groupe

Quelques INM sont englobés dans la GB, essentiellement sur la satisfaction clients.

Système de mesure et comparaison des paramètres de productivité interne (pour production, supply chain), avec des INM pris en compte dans les objectifs individuels du personnel de production. Seul le résultat de ce système est englobé dans la GB

Gestion de la qualité : important, mais moins et sur autre registre que GB

Rémunérations variables pour les 4 premiers niveaux de management ; principalement basées sur respect du plan-opérationnel (dont GB) et, dans une moindre mesure sur d'autres choses telles que des indicateurs qualité

Important dispositif de *formation*, mais, à CT, pas de lien immédiat avec GB

Style de management soft et, pour les cadres, possibilité d'évolution au sein du groupe, culture humaniste : contribuent beaucoup à la motivation soft

Hiérarchie : le plan opérationnel-GB est le dispositif le plus important de contrôle.

Entreprise 27

Relation avec le groupe

Plan stratégique à 5 ans, non glissant.

Plan-budget à 3 ans, mais dans lequel années 2 et 3 peut détaillées.

Réalisé (=> compta financière) et progression par rapport à l'année précédente plus important pour le groupe que le respect des objectifs budgétaires.

En interne

Plan stratégique à 5 ans, non glissant.

Plan-budget à 3 ans, mais dans lequel années 2 et 3 peut détaillées.

Gestion pluriannuelle précise des projets (qui sont les « produits » de cette entité) : comités de validation des projets à longueur d'année, avec business-plan pour chaque projet puis suivi des projets. Les budgets ne font que reprendre ce qui est prévu en année 1 pour les projets. Le cœur de la prévision et du contrôle de la performance est là.

Rémunérations variables basées à 60% sur la GB

Revues d'activité tous les 2 mois et portent une fois sur deux (à l'occasion des re-prévisions) sur la GB ; l'autre mois, portent sur des aspects plus qualitatifs.

Chaque direction commerciale a son propre *suivi de stats commerciales*, mais le seul CA qui fait foi, c'est celui reporté par le CG.

Revues commerciales toutes les 2 semaines : sur aspects commerciaux très opérationnels (mise sur le marché et niveau de vente des projets, etc.)

Codir toutes les 2 semaines : plus sur vie générale, organisation, décisions transverses de la société.

Benchmarking externe : un service études travaille sur PDM

Passion pour le métier est le facteur-clé de motivation.

Hiérarchie

Dans la relation avec le groupe, GB centrale (pour définition et déclinaison des orientations stratégiques), et compta financière pour suivi de performance.

En interne, GB passe après la gestion des projets (comités de validation etc...) et la passion pour le secteur d'activité.

Entreprise 28

Relation avec le groupe

PMT à 3 ans occasionnel (en fonction des besoins) ; oriente de manière souple la GB

Quelques INM (satisfaction clients – qualité des produits, délais de livraison, stock de sécurité, rebuts) sont englobés dans objectifs donnés et suivis par le groupe dans le cadre de la GB

TdB synthétique pour le PDG, issu en partie de la GB

Rémunérations variables des 3 principaux managers de l'entité en fonction des INM (mais pas des objectifs budgétaires de vente, non maîtrisés).

Réunions 4 ou 5 fois par an avec le PDB (non présent dans l'entité).

Réunions 3 ou 4 fois par an avec entités sœurs clientes, notamment pour s'ajuster sur les volumes de cession ; prévisions de vente aux entités sœurs pas toujours fiables.

Procédures, audit de la part du groupe : très développé, notamment sur aspects qualité, mais aussi LSF, business risk, etc....

Manuel-guide de développement durable et charte des valeurs. Indépendant de la GB.

En interne

Prévision des ventes en volume, principalement avec entités sœur : conditionne en grande partie la GB (entité de production) ; la GB relève d'un budget flexible. Pose problème quand prévisions d'achat par les entités sœur ne sont pas respectées.

INM (productivité, rebuts, etc.) découlant de la GB sont déclinés jusqu'au plus bas

Primes pour les salariés reposent sur les objectifs concernant les INM de production.

Gestion de la qualité : très importante, plus que la GB ; peut parfois rentrer en contradiction avec objectifs budgétaires.

Réunion mensuelle des 3 principaux managers : GB pas sujet exclusif, ni même forcément principal si pas de dérive budgétaire

Réunions du Codir : (plus larges que les précédentes) : occasion plus que la GB d'échanges pour pilotage et de valorisation aussi. Pas de lien immédiat avec GB

Relations informelles : plus importantes que la GB pour le pilotage ; véhiculent l'info avant que la GB produise les données.

Conditions de travail, liberté, assez grande sécurité de l'emploi : motivations soft beaucoup plus importantes que GB

Hiérarchie : en interne et vis-à-vis du groupe, les INM de productivité, les relations informelles, la gestion de la qualité, sont plus importantes que le respect du budget. GB malgré tout un peu plus importante pour le groupe qu'en interne.

Entreprise 29

Relation avec le groupe

Quelques orientations à 4 ans données par le groupe

Plan-budget à 3 ans où années 2 et 3 très embryonnaires

INM de productivité et de réduction des coûts englobés dans objectifs budgétaires

Système formel de gestion et suivi de la satisfaction client et collaborateurs, très développé ; aussi important que GB

Benchmarking interne, mais pas principalement basé sur GB, plus sur satisfaction clients et collaborateurs (clients externes et internes)

En interne

Plan-budget à 3 ans où années 2 et 3 très embryonnaires

INM de productivité et de réduction des coûts englobés dans objectifs budgétaires

Rémunérations variables principalement basées sur le budget pour les 4 principaux managers, les commerciaux et les directeurs d'agence.

Statistiques de suivi des ventes, englobées par la GB

Système formel de gestion et suivi de la satisfaction client et collaborateurs, très développé ; plus important que GB dans mise sous tension

Culture très forte du client, plus forte que celle de gestion et qui dessert la GB ; plus importante en interne que la GB pour la mise sous tension et la motivation

Audits opérationnels

Séminaire annuel allant jusqu'aux N-2

Conditions de travail et plutôt bons salaires sont facteurs importants de motivation

Relations interpersonnelles informelles et parfois même affectives très fortes; plus importantes que GB pour motivation et mise sous tension.

Hiérarchie

Dans la relation avec le groupe, viennent en premier la GB et la satisfaction clients-collaborateurs, à peu près à égalité

En interne, la satisfaction clients (relayée par la culture) ainsi que les relations interpersonnelles sont ce qui fait le plus marcher l'entreprise, parfois au détriment de la GB

Entreprise 30

Relation avec le groupe

Valeurs et grandes orientations du groupe formalisées dans une *charte*, dont doivent découler des *plans d'action* proposés par les entités, dont découlent aussi des *formations obligatoires* pour tous les salariés, ainsi que des *KPI's* suivis mensuellement. Plans d'action et KPI's pour décliner la charte du groupe sont englobés dans la GB ; mais sont plus en interaction avec les aspects monétaires du budget qu'orientés par eux.

Stratégie de la division communiquée 2 fois par an lors de séminaires réunissant les équipes de direction des entités ; déclinaison de la stratégie

Plan-budget où années 2 et 3 peu détaillées et par extrapolation de l'année 1 (=GB).

Focus très important sur 2 *indicateurs financiers* (créances clients et stocks) ; sont englobés dans la GB mais sont plus importants que les autres lignes de la GB.

Focus également très important sur les *ventes*, englobée dans la GB mais dont la prévision oriente tout le reste de la GB

Objectifs individuels et rémunérations variables principalement basés sur le respect du budget (entité, division).

PDG du groupe se déplaçant assez fréquemment dans les entités

Procédures groupe développées, pas seulement sur compta.

En interne

Plan-budget où années 2 et 3 peu détaillées et par extrapolation de l'année 1 (=GB).

Plans d'action pour décliner la charte du groupe sont englobés dans la GB; mais sont plus en interaction avec les aspects monétaires du budget qu'orientés par eux.

Focus très important sur 2 *indicateurs financiers* (créances clients et stocks) ; sont englobés dans la GB mais sont plus importants que les autres lignes de la GB.

Focus également très important sur les *ventes*, englobée dans la GB mais dont la prévision oriente tout le reste de la GB

Gestion de projets, à travers des actions lists, suivies à travers des réunions spécifiques (comité flooring); en interaction avec GB, mais pas réellement englobé par la GB. Plus important que la GB

Objectifs individuels et rémunérations variables principalement basés sur le respect du budget (entité, division).

Réunions des commerciaux dont GB (sur les ventes) est à la base. (Prolongement du suivi des stats commerciales)

Réunions directeurs régionaux des ventes, plus sur aspects commerciaux opérationnels (gestion de projets MKG)

Revue de performance du site : suivi budgétaire juste présenté, mais pas l'essentiel de la réunion

Plein de TdB locaux, qui « concurrencent » le TdB général sur les KPI's principalement issu de la GB

Gestion de la qualité et impact environnement, avec objectifs repris dans rémunérations variables ; mais ça passe quand même après la GB

Culture conviviale au sein de l'entité, liée à la personnalité des managers du site, avec *conditions de travail agréables, style de management*. Plus importante que la GB pour la mise sous tension et la motivation soft.

Relations informelles développées, importantes pour la mise sous tension et la motivation soft.

Réunion hebdomadaire du Codir ; principalement autour de la GB. Important pour la communication interne.

Hiérarchie

Dans la relation avec le groupe : KPI's, actions lists sont aussi importants que la GB, qui récapitule d'ailleurs leur impact financier. Et dans GB, 2 indicateurs (stocks et créances) ainsi que les ventes sont surtout surveillés. Charte + action lists + KPI's pour la stratégie, GB pour conséquences financières.

En interne, GB passe après les relations informelles et la gestion des aspects métier pour la mise sous tension, la motivation. Utile en tant que synthèse du reste mais plus utile dans relation avec le groupe qu'en interne.

Annexe 37 : Dispositifs de contrôle autres que la GB utilisés par le niveau N+1

Le premier tableau ci-dessous indique le nombre d'entités concernées pour chaque dispositif et chaque item. Il a été établi à partir du tableau qui lui fait suite et où sont recensées les entités concernées (elles sont indiquées par leurs numéros).

Dispositifs	Nombre total de mentions	Plus important que GB	Importance égale à GB	Moins important que GB	Articulation avec la G B						
					Indépendance pure	Défaut d'articulation	Système intégré	Système hiérarchisé	Système interactif	Concurrence	Renforcement
PMT (englobant ou pas la stratégie), précédant ou pas le budget (plan-budget)	20	0	9	11			9	12+, 1+p, 2-			
Plan stratégique ou réflexion stratégique ou MKG distincts du PMT ou du plan-budget	12 (+1)	1	3	8 (+1)	2	1		10+		1S+MS	
Pilotage MKG en cours d'année (réunions, suivi de projets MKG, etc.)	2	1		1	1				1	1 MS et 1 MSp	
Prévision et/ou suivi statistique des ventes (en valeur et/ou en volume)	8(+1)	3	1	4(+1)		2	2 (+1)	6+		1SetMS, 1MS	
TdB avec INM, BSC (pouvant inclure les aspects commerciaux)	9 dont 2 BSC	2	3 dont 1	4 dont 1			5 p + 1	1+ et 4- dont 2-		2	3 MS et 1SetMS
Suivi satisfaction clients et/ou dispositif qualité (ou logistique)	6		1	5	5				1	1	1
Dispositif de gestion de projets ou d'actions à mener (autres que MKG)	5		2	3	2			1+	2		1
Passion pour le métier, intérêt pour le produit, fierté de la marque	2		1	1	2					1M	
Relations interpersonnelles informelles	3		1	2	1			1+	1	1S et MS	
Procédures opérationnelles, audit interne	12		1	11	12						
Dispositif RH (entretiens	8(+2)			8(+2)	3	1	1 p	4- (+1-)		1MS	3MS et

d'évaluation, formation, gestion prévisionnelle RH, objectifs RH spécifiques)								1-p			2 (+1)
Réunions formelles régulières dont la GB n'est pas le sujet exclusif ou principal	10(+2)		2	9(+1)	8			2+, 1-p	2	1S	1 et 1MS
Communication institutionnelle /salariés : réunions formelles peu fréquentes de type « grand-messe », séminaire, charte de valeurs formalisées	8(+1)		1	7(+1)	8(+1)						
Culture spécifique groupe informelle	4					2p					2 et 2 p
Conditions de travail agréables, bons salaires, style de management soft											
Benchmarking externe, veille	1			1	1						
Benchmarking interne	6			6	2			4-		1MS	1MS
Système comptable ou de gestion frais de personnel (signalé que si particularité dans son importance ou son articulation avec la GB)	4	1	2	1		1		2-		1 et 2MS	

Dispositifs	Nombre total de mentions	Plus important que GB	Importance égale à GB	Moins important que GB	Articulation avec la G B						
					Indépendance pure	Défaut d'articulation	Système intégré	Système hiérarchisé	Système interactif	Concurrence	Renforcement
PMT (englobant ou pas la stratégie)	1, 2, 3, 5, 6, 7, 8, 10, 14, 15, 18, 19, 21,		2, 3, 5, 6, 8, 10, 15, 21, 23,	1, 7, 14, 18, 19, 24, 27, 28, 29, 30			1, 7, 8, 15, 18, 19, 27, 29, 30	2+, 3+, 5+, 6+, 8+, 10+, 14+,			

	23, 24, 27, 28, 29, 30							19+ 21+ 22+p 23+ 24+ 28+ 29- 30-			
Plan stratégique ou réflexion stratégique ou MKG distincts du PMT ou du plan-budget	1 x 2, 2, 6, 7, 10, 12, 15, 21, 23, 27, 29, 30	23	6, 15, 30	1x2, 2, 7, 10, 12, 21, 27, 29	1, 2,	7		1+, 6+, 10+, 12+, 15+, 21+, 23+, 27+, 29+, 30+		23S et MS	
Pilotage MKG en cours d'année (réunions, suivi de projets MKG, etc.)	1, 23,	23		1	23				1	1MSp, 23MS	
Prévision et/ou suivi statistique des ventes (en valeur et/ou en volume)	7, 9, 16, 19, 22, 24x2, 28, 30	7, 28, 30	22,	9, 16, 19, 24x2		28, 19	24x2, 30	7+, 9+, 16+, 19+, 22+, 28+		7S et MS, 30	
TdB avec INM, BSC (pouvant inclure les aspects commerciaux)	5, 16, 19, 21, 22, 24, 28, 29, 30	16, 28	21, 22, 30	5, 24, 29, 19			16 partiel, 19 partiel 24, 28 partiel 29 partiel, 30 partiel	5-, 16-, 19-, 21-, 22+,		22, 28	16 MS 19MS 21S et MS, 24MS
Suivi satisfaction clients et/ou dispositif qualité (ou logistique)	5, 15, 18, 19, 24, 29		29	5, 15, 18, 19, 24	5, 15, 18, 19, 29				24	29	24

Dispositif de gestion de projets ou d'actions à mener (autres que MKG)	5, 9, 15, 19, 30		9, 30	5, 15, 19,	19, 5			15+	9, 30		9
Passion pour le métier, intérêt pour le produit, fierté de la marque	21, 23		23	21	21, 23					23M	
Relations interpersonnelles informelles	12, 14, 16,		12	14, 16	14,			16+	12	12S et MS	
Procédures opérationnelles, audit interne	1, 4, 5, 7, 9, 10, 14, 15, 16, 18, 28, 30		9	1, 4, 5, 7, 10, 14, 15, 16, 18, 28, 30	1, 4, 5, 7, 9, 10, 14, 15, 16, 18, 28, 30						
Dispositif RH (entretiens d'évaluation, formation, gestion prévisionnelle RH, objectifs RH spécifiques)	5, 10, 15x2, 18, 19, 24x2, 28, 30			5, 10, 15x2, 18, 19, 24x2, 28, 30	5, 15, 19	10	15 p	10-, 18-p, 24-x2, 28-, 30-		18MS	10, (24x2) 27MS 28MS 30MS
Réunions formelles régulières dont la GB n'est pas le sujet exclusif ou principal	4, 7, 8, 9, 13, 14, 16, 19X2, 28x2, 30		9, 28	4, 7, 8, 13, 14, 16, 19x2, 28, 30	7, 13, 14, 16, 19, 27, 28, 30			4+, 8-p 28+,	9, 19	19S,	9, 19MS
Communication institutionnelle vis-à-vis des salariés : réunions formelles peu fréquentes de type « grand-messe », séminaire, charte de valeurs formalisées	3, 5, 7, 15, 19x2, 24, 28, 30,		5	3, 7, 15, 19x2, 28, 24, 30	3, 5, 7, 15, 19x2, 24, 28, 30						
Culture spécifique groupe à l'égard de la gestion	5, 9, 19, 24					19p, 24p					5, 9, 19p, 24p
Conditions de travail agréables, bons salaires, style de management soft											
Benchmarking externe, veille	2,			2,	2,						
Benchmarking interne	2, 6, 10, 18, 24,			2, 6, 10, 18, 24,	2, 29			6-, 10-, 18-,		29MS	10 MS

	29,			29				24-		
Système comptable ou de gestion des frais de personnel (n'est signalé que lorsqu'il présente une particularité dans son importance ou son articulation avec la GB)	10, 12, 20, 27	20	27, 12	10		10		20-, 12-		20MS, 27MS 12

Annexe 38 : Dispositifs de contrôle utilisés en interne à des subdivisions

Le premier tableau ci-dessous indique le nombre d'entités concernées pour chaque dispositif et chaque item. Il a été établi à partir du tableau qui lui fait suite et où sont recensées les entités concernées (elles sont indiquées par leurs numéros).

Dispositifs	Nombre total de mentions	Plus important que GB	Importance égale à GB	Moins important que GB	Articulation avec la GB						
					Indépendance pure	Défaut d'articulation	Système intégré	Système hiérarchisé	Système interactif	Concurrence	Renforcement
PMT ou plan-budget (englobant ou pas la stratégie)	16		3	13			6	10+			
Plan stratégique ou réflexion stratégique ou MKG distincts du PMT ou du plan-budget	9(+1)	3	2	5	1	1		8+ (+1)		2S, 2SetMS	
Pilotage MKG en cours d'année (réunions, comités de sélection, suivi de projets MKG)	4	1	1	2	2			2-		1MS, 1MSp	
Prévision fine et/ou suivi statistique des ventes (en valeur et/ou en volume)	16	3 +1p	2	10 +1p		1	6	5-, 1-p, 2+	2	1, 1MSet M, 1MSetS, 2MS, 1MSp	2 et 3MS
TdB, INM, BSC (pouvant inclure aspects commerciaux)	21 (+4), dont 3 BSC	3	7 dont 1	12 (+3), dont 2		2	8 (dont 1) et 4p	11- (dont 2)	2	4MS et 2MSp	8MS (dont 1) et 1S
Suivi satisfaction clients et/ou dispositif qualité (ou logistique ou production)	13(+1)	2		11 (+1)	11	1	1		1	2MSetS, 2MS et 1MSp	
Dispositif de gestion de projets (autres que MKG)	6	2	1	3					6	2 et 2MS	
Passion pour le métier, intérêt pour le	8	4	1	3	8	4				8M	

produit, fierté de la marque											
Relations interpersonnelles informelles	13	7	3	3	13					1, 1SetMS, 6MSet M, 1M, 1S, 1MS	
Procédures opérationnelles, audit interne	4		1	3	4						
Dispositif RH (entretiens d'évaluation, objectifs individuels et primes, formation, gestion prévisionnelle RH)	21 (+5)	3	1	17 (+5)	6 +1p	1	1 + 3p	14- (+1-), et 1-p	1	4MS	12MS
Réunions formelles opérationnelles régulières dont GB n'est pas le sujet exclusif ou principal	14 (+11)	5	8(+2)	8(+2)	6(+2)			14- (+3)		3(+2), 2SetMS, 6(+1)MS	
Communication institutionnelle de l'entité / salariés : réunions formelles peu fréquentes de type « grand-messe », séminaires, charte de valeurs formalisées	7(+1)		2	5(+1)	5			2-, 1+			
Culture spécifique entité ou groupe / gestion (si non mentionnée par ailleurs)	4					3p					1 et 3p
Conditions de travail agréables, bons salaires, style de management soft, sécurité de l'emploi	7	2	1	4	7					2MSet M, 5M	
Benchmarking externe, veille	4	1		3	2	1		2+		1	
Benchmarking interne	3		1	2	1			1-p, 1-		1MS	
Système comptable ou de gestion frais de personnel (signalé que si particularité dans son importance ou articulation avec la GB)	4(+1)		2	3		3(+1)		1-p		1MS	1

Dispositifs	Nombre total de mentions	Plus important que GB	Importance égale à GB	Moins important que GB	Articulation avec la GB						
					Indépendante	Défaut d'articulation	Syst intégré	Syst hierarc	Syst interactif	Concurrence	Renfort
PMT (englobant ou pas la stratégie)	3, 5, 6, 7, 10, 14, 15, 18, 21, 22, 23, 24, 27, 28, 29, 30		6, 15, 23,	3, 5, 7, 10, 14, 18, 21, 22, 24, 27, 28, 29, 30			7, 15, 18, 27, 29, 30	3+, 5+, 6+, 10+, 14+, 21+, 22+, 23+, 24+, 28+			
Plan stratégique ou réflexion stratégique ou MKG distincts du PMT ou du plan-budget	1, 6x2, 10, 13, 14, 15, 18, 23, 27	6, 14, 23	1, 15	6, 10, 18, 27, 13	1	13		6+x2, 10+, 13+, 14+, 15+, 18+, 23+, 27+		1S, 6S et MS, 14S 23S et MS	
Pilotage MKG en cours d'année (réunions, suivi de projets MKG etc.)	1, 3, 23, 30	23	1	3, 30	23, 30			1-, 3-,		1MS p, 23MS	
Prévision fine et/ou suivi statistique des ventes (en valeur et/ou en volume)	1, 4, 7, 13, 14, 15, 16, 18, 19, 21, 22, 24, 27, 28, 29, 30	1, 4, 7p, 22,	13, 30	7p, 14, 15, 16, 18, 19, 21, 24, 27, 28, 29		28	15, 18, 19, 24, 29, 30,	4-, 7-, 14-, 13-p, 21-, 22+, 27-, 28+	1, 16	1MS, 4MS et M, 7S et MS, 13MS p 18MS 22	15MS 19MS 24MS 29 30
TdB, INM, BSC (pouvant inclure aspects commerciaux)	1x2, 2, 3, 4, 5+ 5, 6, 9, 10, 11, 12, 13, 14,	9, 16, 28	3, 4, 6, 12, 13, 14, 30	1x2, 2, 5, 5, 10, 11, 15, 19x2, 21, 23, 24, 29,		1, 19	2 p, 3, 5, 12, 13, 14, 15, 16 p, 24	1-, 5-, 6-, 9-, 10-, 11-, 19-,	4, 28,	1MSp, 1MSp, 4MS 9MS 28MS	3MS, 5 MS, 10MS, 12MS, 13MS,

	15, 16, 19x2, 21 , 23, 24, 28, 29, 30x2			30			p, 29, 30 p	21- , 23- 28- 30-		30MS	14MS 15MS 16MS 21S
Suivi satisfaction clients et/ou dispositif qualité (ou logistique ou de production)	1, 5, 7, 13, 15x2, 17 19, 21, 22, 24, 28, 29, 30	28, 29		1, 5, 7, 13, 15x2, 17, 19, 21, 22, 24, 30	1, 5, 7, 13, 15, 19, 21, 22, 28, 29, 30	15	17		24	1MSp 7MS et S, 28MS, 29MS et S 30MS	
Dispositif de gestion de projets ou de plans d'action (autres que purement MKG)	5, 14, 15, 22, 27, 30	22, 27	30	5, 14, 15,					5, 14, 15, 22, 27, 30	14MS 22, 27, 30MS	
Passion pour le métier, intérêt pour le produit, fierté de la marque	4, 14, 15, 19, 21, 22, 23, 27,	4, 22, 23, 27	21	14, 15, 19	4, 14, 15, 19, 21, 22, 23, 27	4, 22, 23, 27				4M 14M 15M 19M 21M 22M 23M 27M	
Relations interpersonnelles informelles	2, 6, 7, 13, 14, 16, 18, 21, 22, 23, 28, 29, 30	7, 16, 18, 22, 28, 29, 30	13, 14, 23	2, 6, 21,	2, 6, 7, 13, 14, 16, 18, 21, 22, 23, 28, 29, 30					2M, 6S, 7S et MS, 13MS 16 MS et M, 18MS et M 22 23MS et M, 28MS et M 29MS et M	

											30MS et M	
Procédures opérationnelles, audit interne	1, 12, 22, 29,		22	1, 12, 29	1, 12, 22, 29							
Dispositif RH (entretiens d'évaluation, objectifs individuels et primes, formation, gestion prévisionnelle RH)	1, 3x2, 5x2, 6, 9, 10, 12x2, 13, 14, 15, 16, 18, 19x2, 21, 22, 23, 24x2, 27, 28, 29, 30	1, 28, 16	6	3x2, 5x2, 9, 10, 12x2, 13, 14, 15, 16, 19x2, 21, 22, 23, 24x2, 27, 29, 30	5, 9, 15p, 18p, 19, 22, 23,	12	3p 5 15 p, 19 p	1-, 3-, 6-, 10-, 12-, 13-, 14-, 16-, 18-p, 21-, 24-x2, 27- 28- 29- 30-	28	1MS, 6MS, 16MS 28MS	3MS, 5MS 10MS, 12MS 13MS 14MS 15MS 19MS 24MS 27MS 29MS 30MS	
Réunions formelles opérationnelles régulières dont la GB n'est pas le sujet exclusif ou principal	1x2, 3x2, 6, 7x2, 9, 13x2, 14x2, 18x2, 19x2, 23, 24, 27x3, 28x2, 30x2	1, 6, 9, 18, 14	1, 3, 13, 19, 24, 27, 28x2, 30x2	3, 7x2, 13, 14, 18, 19, 23, 27x2	1x2, 7, 18, 27x2, 28, 30			3-x2, 6-, 7-, 9-, , 13-x2, 14-x2, 18-, 19-, 22-, 23- 24- 27, 28- 30-		1S, 1MS, 3x2MS , 6MS, 9MS, 13MS 14MS 19MS 27 S et MS, 22, 28x2 30x2		
Communication institutionnelle de l'entité (pas du groupe) vis-à- vis des salariés : réunions formelles peu fréquentes de type « grand-messe », séminaires, charte de valeurs formalisées	1, 3, 5, 6, 15x2, 29, 30		5, 30	1, 3, 6, 15x2, 29	1, 5, 6, 15, 29			3-, 15- , 30+				

Culture spécifique entité ou groupe à l'égard de la gestion (si non mentionnée par ailleurs)	5, 13, 19, 24,					13p, 19p, 24p					5, 13p, 19p, 24p,
Conditions de travail agréables, bons salaires, style de management soft, sécurité de l'emploi	6, 15, 18, 23, 28, 29, 30	23, 30	28	6, 15, 18, 29	6, 15, 18, 23, 28, 29, 30					6M, 15M 18M 23M 28M 29M et MS 30MS et M	
Benchmarking externe, veille	4, 22, 23, 27	23		4, 22, 27	23, 27	22		4+S, 25+		23	
Benchmarking interne	2, 4, 13,		4	2, 13,	4			2-p, 13-		4MS	
Système comptable ou de gestion des frais de personnel ou de gestion de données de production (n'est signalé que lorsqu'il présente une particularité dans son importance ou son articulation avec la GB)	1, 6, 9x2, 12,		1, 9	6, 9, 12,		1, 6, 9x2,		12-p		9 MS	12

Annexe 39 : Dispositifs de contrôle autres que la GB utilisés en interne à des entités de niveau siège

Le premier tableau ci-dessous indique le nombre d'entités concernées pour chaque dispositif et chaque item. Il a été établi à partir du tableau qui lui fait suite et où sont recensées les entités concernées (elles sont indiquées par leurs numéros).

Dispositifs	Nombre total de mentions	Plus important que GB	Importance égale à GB	Moins important que GB	Articulation avec la GB						
					Indépendance pure	Défaut d'articulation	Système intégré	Système hiérarchisé	Système interactif	Concurrence	Renforcement
PMT ou plan-budget (englobant ou pas la stratégie)	4		2	2			1	3+			
Plan stratégique ou réflexion stratégique ou MKG distincts du PMT ou plan-budget	5	1		4	1	1		3+		1S,	
Pilotage MKG en cours d'année (réunions, comités de sélection, suivi de projets MKG etc.)	2	1		1		1		1+	1p	1S et 1MSetM	
Prévision fine et/ou suivi statistique des ventes (en valeur et/ou en volume)	2	1		1			2			1MS	1MS
TdB, INM (pouvant inclure aspects commerciaux)	5 (+1)	1	2	3	1		2	3-		2MS	2MS
Suivi satisfaction clients et/ou dispositif qualité (ou logistique ou production)	4		1	3	3		1			1MS	1MS
Dispositif de gestion de projets (autres que MKG)	3		1	2		1			2		
Passion pour le métier, intérêt pour le produit, fierté de la marque	4	1	2	1	4	2				3M	
Relations interpersonnelles informelles	4		3	1	4					3MS	
Procédures opérationnelles, audit interne	2			2	2						
Dispositif RH (entretiens d'évaluation, objectifs individuels et primes, formation, gestion)	6(+2)	2		4(+2)	2		2p	4-		2MS	3MS

prévisionnelle RH)											
Réunions formelles régulières dont GB pas le sujet exclusif ou principal	5(+2)		4(+1)	1(+1)	1			3-	2(+1)	2MS	3MS
Communication institutionnelle / salariés : réunions formelles peu fréquentes de type « grand-messe », séminaires, charte de valeurs formalisées	1			1	1						
Culture spécifique entité ou groupe à l'égard de la gestion (si non mentionnée par ailleurs)											
Conditions de travail agréables, bons salaires, style de management soft, sécurité de l'emploi	3			3	3					3M	
Benchmarking externe, veille	2			2	2					1S et MS	
Benchmarking interne	2			2				2-			
Système comptable ou de gestion frais de personnel (signalé que si particularité dans son importance ou articulation avec la GB)	3			3		3		1+			

Dispositifs	Nombre total de mentions	Plus important que GB	Importance égale à GB	Moins important que GB	Articulation avec la GB							
					Indépendante	Défaut d'articulation	Syst intégré	Syst hierarc	Syst interactif	Concurrence	Renfort	
PMT (englobant ou pas la stratégie)	11, 17, 25, 26		25, 26	11, 17,			26,	11+, 17+, 25+				
Plan stratégique ou réflexion stratégique ou MKG distincts du PMT ou du plan-budget	11, 17, 20, 25, 26,	11		17, 20, 25, 26,	11,	20		17+	25+	26+	11S	
Pilotage MKG en cours d'année (réunions, comités de sélection, suivi de projets MKG etc.)	11, 17,	11		17		17		11+,	17p		11S, MS et M	
Prévision fine et/ou suivi statistique des ventes (en valeur et/ou en volume)	11, 17	11		17			17, 11				11MS	17MS

TdB, INM, BSC (pouvant inclure aspects commerciaux)	8, 11x2, 17, 25, 26	8	11, 25	11, 17, 26	11		17, 25,	8-, 11-, 26-		8MS 11MS	17MS 25MS
Suivi satisfaction clients et/ou dispositif qualité (ou logistique ou production)	17, 20, 25, 26		20,	17, 25, 26	20, 25, 26		17			20MS,	17MS
Dispositif de gestion de projets (autres que MKG)	8, 20, 25		25	8, 20		8			20, 25		
Passion pour le métier, intérêt pour le produit, fierté de la marque	11, 17, 20, 25	11	20, 25	17	11, 17, 20, 25	20, 25				11M 17M 20M	
Relations interpersonnelles informelles	8, 11, 20, 25		8, 11, 20	25	8, 11, 20, 25					8MS 11MS 20MS	
Procédures opérationnelles, audit interne	11, 17			11, 17	11, 17						
Dispositif RH (entretiens d'évaluation, formation, gestion prévisionnelle RH, objectifs individuels)	8, 11, 17x2, 20, 25, 26x2	8, 11		17x2, 20, 25, 26x2	17, 26		17 partiel, 20 partiel	8-, 11-, 25-, 26-		8MS 11MS	17MS 25MS 26MS
Réunions formelles opérationnelles régulières dont la GB n'est pas le sujet exclusif ou principal	8x2, 11, 17x2, 20, 25,		8x2, 11, 20, 25	17x2,	8			11-, 20-, 25-	8, 17x2	8MS et S, 11MS,	
Communication institutionnelle vis-à-vis des salariés : réunions formelles peu fréquentes de type « grand-messe », séminaires, charte de valeurs formalisées	17			17	17						
Culture spécifique entité ou groupe à l'égard de la gestion (si non mentionnée par ailleurs)											
Conditions de travail agréables, bons salaires, style de management soft, sécurité de l'emploi	11, 17, 26			11, 17, 26	11, 17, 26,					11M 17M 26M	

Benchmarking externe, veille	11, 25			11, 25	11, 25					11S et MS	
Benchmarking interne	25, 26			25, 26				25-, 26-			
Système comptable ou de gestion des frais de personnel (n'est signalé que lorsqu'il présente une particularité dans son importance ou son articulation avec la GB)	11, 17, 26			11, 17, 26		11, 17, 26		11+			

TABLE DES MATIERES

Abréviations	7
Introduction générale.....	9
Partie 1. Revue de littérature	19
Chapitre 1. Les rôles et les inconvénients budgétaires	21
Section 1. Le budget semble incontournable	21
1. Le concept de gestion budgétaire	22
2. Un outil largement utilisé.....	24
Section 2. Les rôles potentiels de la GB.....	27
1. Le concept de rôle	27
2. Les rôles budgétaires d'après la littérature.....	28
2.1. La dimension financière de la GB	30
2.1.1. La prévision financière	30
2.1.2. La communication financière externe	30
2.2. La dimension à l'égard de la stratégie.....	31
2.2.1. La communication et déclinaison de la stratégie	31
2.2.2. L'émergence de la stratégie	35
2.2.3. Un moyen d'intégration-coordination ex ante	36
2.3. La dimension de pilotage et de coordination des actions en cours d'année	36
2.4. La dimension psychologique de la GB	37
2.4.1. La motivation liée à une évaluation sur des critères budgétaires et le courant RAPM	38
2.4.2. La motivation intrinsèque par les objectifs et la délégation	43
2.4.3. La motivation par la participation et la valorisation	45
2.4.4. La sécurisation des individus	48
2.5. La dimension sociologique de la GB	49
2.5.1. Un changement de perspective sur la GB	49
2.5.2. La conformation à des normes ou rites de gestion et la recherche de légitimité	51
2.5.3. La réduction de l'incertitude interne	52
2.5.4. Un instrument politique et de pouvoir	53
3. Les rôles retenus pour notre enquête.....	54
Section 3. Les limites et inconvénients potentiels de la GB	57
1. Limites aux rôles financiers	58
2. Limites aux rôles stratégiques	60
3. Limites au rôle de pilotage en cours d'année	61
4. Limites aux rôles managériaux et de motivation.....	62
4.1. Le « gaming » et la démotivation.....	62
4.2. Les causes du gaming et de la démotivation	64
5. Lourdeur et caractère chronophage	66
6. Incompatibilité des rôles et remèdes aux inconvénients de la GB	67
Section 4. Les enquêtes sur les rôles et inconvénients des budgets.....	70
1. Peu de convergence sur les rôles budgétaires majeurs.....	71
2. Peu de convergence sur les principaux inconvénients	74
3. Une certaine convergence sur les moyens d'améliorer la GB	84
Conclusion du chapitre 1.....	89
Chapitre 2. Les pratiques budgétaires : caractérisation, diversité et liens avec les rôles	91
Section 1. Caractérisation et description des pratiques budgétaires d'après la littérature	92

1. Les recherches sur les dimensions caractérisant les pratiques	92
2. Simons et la caractérisation d'une utilisation diagnostique versus interactive	93
3. Synthèse des items caractérisant les pratiques	98
4. Description des pratiques budgétaires françaises	100
Section 2. Explications à la diversité des pratiques budgétaires.....	103
1. Le courant de la contingence et les approches fonctionnalistes de la GB	103
1.1. Un aperçu des recherches contingentes sur la GB	103
1.2. Critique des recherches contingentes sur la GB	116
1.3. Les autres recherches fonctionnalistes sur la GB	119
2. Les approches non fonctionnalistes des pratiques budgétaires	121
2.1. Le caractère routinier des pratiques	122
2.2. Des pratiques servant des rationalités externes	124
Section 3. Une diversité de pratiques conditionnant les rôles	132
1. Les recherches sur les liens entre les pratiques et les rôles budgétaires.....	132
2. Synthèse sur les liens entre pratiques et rôles budgétaires	145
2.1. Les pratiques qui favorisent des rôles ou des inconvénients	145
2.2. Les rôles et inconvénients qui sont favorisés par des pratiques	147
Conclusion du chapitre 2.....	151

Chapitre 3. La gestion budgétaire, composante parmi d'autres du contrôle organisationnel..... 155

Section 1. Le contrôle organisationnel, ses objets et ses vecteurs	156
1. Notre conception du contrôle organisationnel.....	156
2. Les typologies du contrôle	158
2.1. La typologie d'Anthony	159
2.2. Les typologies d'Ouchi et de Merchant	161
2.3. Ouchi et les mécanismes de contrôle : marché, bureaucratie et clan	164
2.4. La typologie d'Hofstede.....	166
2.5. Les configurations de contrôle de Mintzberg.....	168
2.6. Le cadre de Simons	169
2.7. Les correspondances entre les différentes typologies	172
3. Les modes de contrôle et vecteurs associés.....	173
3.1. Le contrôle des actions.....	173
3.1.1. Le contrôle par supervision directe	174
3.1.2. Le contrôle par la standardisation des tâches et les procédures opérationnelles	175
3.1.3. Le contrôle interne ou par les règles de conduite des affaires	176
3.2. Le contrôle des résultats.....	176
3.2.1. Le contrôle par les mécanismes de marché	177
3.2.2. Le contrôle bureaucratique des résultats	178
3.3. Le contrôle des stratégies	179
3.3.1. Les processus de définition de la stratégie intentionnelle	180
3.3.2. Les processus d'adaptation de la stratégie intentionnelle	182
3.4. Le contrôle des caractéristiques du personnel	182
3.4.1. Le contrôle par la standardisation des qualifications	183
3.4.2. Le contrôle par le recrutement de compétences non standardisées	183
3.5. Le contrôle de la culture.....	183
3.6. Le contrôle du contexte affectif par la satisfaction au travail	187
3.7. Un essai de synthèse des types de contrôle	188
Section 2. La GB par rapport aux autres types de contrôle.....	191
1. La nécessité d'organiser la coexistence de plusieurs types de contrôle	192
2. Les modalités de coexistence des types de contrôle.....	192
2.1. La notion de complémentarité, voire de synergie et renforcement	193
2.2. La notion de substitution-concurrence	199
3. La polyvalence de la GB et du contrôle de gestion	200
3.1. Le potentiel de la GB comme dispositif de contrôle des résultats.....	200
3.2. Les multiples visages de la GB	201
4. La GB, un dispositif de contrôle de gestion parmi d'autres	203

4.1. La GB et les tableaux de bord ou <i>balanced scorecards</i>	204
4.1.1. Les atouts et handicaps de la GB par rapport au balanced scorecard	204
4.1.2. L'utilisation et la cohabitation en pratique de la GB et du balanced scorecard	208
4.2. Les <i>rolling forecasts</i> ne se substituent pas aux budgets annuels	211
4.3. La gestion sans budget	213
4.3.1. Caractérisation de la gestion sans budget	213
4.3.2. Gestion sans budget ou utilisation différente du budget ?	215
4.4. La GB et la comptabilité de gestion stratégique.....	217
5. La GB et les autres dispositifs ne relevant pas du contrôle de gestion.....	219
Conclusion du chapitre 3.....	221
Conclusion de la partie 1 : Le cadre conceptuel du projet de recherche.....	224
Partie 2. Partie empirique : approche et résultats.....	227
Chapitre 4. Méthodologie et présentation du terrain	229
Section 1. Posture épistémologique et démarche de recherche.....	229
1. Une perspective hybride, à la fois positiviste et interprétativiste	229
2. Une stratégie abductive de découverte	235
Section 2. Le recueil des données.....	238
1. Les entretiens.....	238
1.1. Des entretiens semi-structurés.....	238
1.2. Le guide d'entretien et le déroulement des entretiens	239
2. Les entreprises et personnes interrogées	242
2.1. Les entreprises interrogées et leur nombre.....	242
2.2. Les personnes interrogées	243
3. Les modalités pratiques.....	244
Section 3. Traitement et analyse des entretiens.....	246
1. L'analyse verticale par entretien	247
1.1. Les comptes-rendus et les abstracts d'entretiens.....	247
1.2. Le codage des données.....	248
1.3. Modification de la liste des rôles potentiels de la GB	250
1.3.1. L'émergence du rôle de mise sous tension	250
1.3.2. La précision du rôle de déclinaison stratégique	251
1.4. La création d'une grille d'analyse des entretiens	253
2. Le passage du particulier au général	254
2.1. Une lecture horizontale	254
2.2. L'analyse chiffrée des tableaux par item.....	256
3. L'interprétation des données	258
Conclusion du chapitre 4.....	261
Chapitre 5. Les pratiques budgétaires observées	263
Section 1. Nos choix de caractérisation des pratiques budgétaires.....	264
1. Dimensions et items retenus.....	265
2. Items conditionnant les rôles stratégiques.....	268
3. Critères de caractérisation du type d'utilisation, diagnostique ou interactive, de la GB.....	269
3.1. Conception binaire <i>versus</i> bipolaire des utilisations de la GB	269
3.2. Les implications des types d'utilisation de la GB en termes de rôles	271
3.3. Nos choix de caractérisation du type d'utilisation de la GB	272
4. Contribuer à caractériser l'intensité de la mise sous tension.....	273
5. Pratiques conditionnant l'articulation de la GB avec d'autres dispositifs.....	275
Section 2. Les pratiques budgétaires dans la relation avec le niveau N+1.....	277
1. Le cadrage budgétaire par le groupe ou les actionnaires.....	277
2. Contenu du budget soumis au groupe	278
3. Niveau de difficulté des objectifs budgétaires arrêtés avec le groupe ou les actionnaires	279
4. Incitations monétaires basées sur le respect du budget	280

5. Reporting au groupe ou aux actionnaires	281
6. Modalités d'aménagement du budget en cours d'année à l'intention du groupe ou des actionnaires	282
7. Utilisation diagnostique ou interactive de la GB par le groupe.....	283
7.1. Notre définition des deux types d'utilisation	284
7.2. Type d'utilisation de la GB par le groupe ou les actionnaires.....	288
Section 3. Les pratiques budgétaires internes aux entités	289
1. Déclinaison interne des budgets	289
2. Cadrage budgétaire interne.....	290
3. Contenu des budgets internes et nature de la négociation.....	290
4. Niveau de difficulté des objectifs budgétaires internes.....	292
5. Incitations monétaires internes basées sur le budget.....	293
6. Suivi des écarts en interne.....	294
7. Modalités internes d'aménagement des budgets initiaux.....	295
8. Implication des opérationnels dans le processus budgétaire	297
9. Type d'utilisation de la GB en interne	299
Section 4. Implications potentielles de la diversité des pratiques sur l'importance de la GB	300
1. Analyse de diversité des pratiques budgétaires entre les entités	302
1.1. Analyse de diversité des pratiques dans la relation au groupe ou aux actionnaires	303
1.2. Analyse de diversité des pratiques internes aux entités.....	305
2. Des pratiques budgétaires différentes en interne de vis-à-vis du groupe	309
Conclusion du chapitre 5.....	314

Chapitre 6. Importance de la gestion budgétaire dans le contrôle organisationnel au regard de ses rôles

Section 1. Les rôles budgétaires retenus pour l'analyse des résultats et leurs critères d'appréciation	317
1. Précisions sur la modification de la liste initiale de rôles	318
1.1. Les raisons de l'insertion du rôle de mise sous tension.....	318
1.2. Autres modifications apportées à la liste initiale.....	318
2. Rôles utilisés pour l'analyse.....	319
2.1. Liste finale des rôles potentiels de la GB	319
2.2. Les rôles à l'égard de la stratégie	321
2.2.1. La déclinaison de la stratégie	321
2.2.2. L'émergence de la stratégie	323
2.2.3. L'absence de rôle stratégique	324
2.2.4. Remise en cause du lien entre le type d'utilisation et les rôles stratégiques	324
2.2.5. Deux rôles compatibles sous condition	325
2.3. La mise sous tension	325
2.4. Les rôles financiers	326
2.5. Le rôle de légitimation	327
2.6. Les rôles psychosociologiques	328
3. Critères d'appréciation de l'intensité des rôles	329
3.1. Critères d'appréciation de l'intensité des rôles stratégiques	329
3.2. Critères d'appréciation de l'intensité de la mise sous tension.....	330
3.3. Critères d'appréciation de l'intensité des autres rôles.....	331
Section 2. Les rôles budgétaires observés	332
1. Rôles de la GB dans relation avec le groupe ou les actionnaires	332
1.1. Type d'utilisation de la GB et rôles stratégiques dans la relation au groupe	332
1.2. Intensité des rôles de la GB dans la relation au groupe.....	334
2. Rôles de la GB pour le contrôle par les entités	336
2.1. Rôles de la GB pour le contrôle par les subdivisions.....	337
2.1.1. Type d'utilisation de la GB et rôles stratégiques internes à des subdivisions	337
2.1.2. Intensité des rôles de la GB pour le contrôle par des subdivisions	338
2.2. Rôles de la GB pour des entités de niveau siège.....	340
2.2.1. Type d'utilisation et rôles stratégiques pour des entités de niveau siège	340
2.2.2. Rôles de la GB pour des entités de niveau siège	341

3. Comparaison des rôles de la GB en fonction des niveaux d'analyse	343
3.1. Analyse comparative de l'intensité des rôles	343
3.1.1. Intensité globale des rôles	343
3.1.2. Hiérarchie des rôles	343
3.1.3. Analyse comparée de chacun des rôles	346
3.2. Analyse comparative de la dispersion des rôles	348
4. Les pratiques influencent principalement quatre rôles, mais partiellement	350
4.1. L'influence des pratiques principalement sur quatre rôles	350
4.2. L'influence partielle des pratiques	354
Section 3. L'importance fonctionnelle de la GB dans le contrôle organisationnel.....	360
1. Synthèse sur la contribution de chaque rôle à l'importance fonctionnelle de la GB.....	361
2. Importance fonctionnelle de la GB et dimensions d'analyse du contrôle	364
3. Importance fonctionnelle de la GB pour le contrôle organisationnel de l'entité par le groupe ou les actionnaires	365
4. Importance fonctionnelle de la GB pour le contrôle organisationnel exercé par l'entité.....	367
4.1. Analyse de l'importance fonctionnelle de la GB pour le contrôle organisationnel exercé par les subdivisions	367
4.2. Analyse de l'importance fonctionnelle de la GB pour le contrôle organisationnel exercé par les entités de niveau siège	369
5. Comparaison de l'importance fonctionnelle de la GB selon le niveau d'analyse et le type d'entité	370
Conclusion du chapitre 6.....	371

Chapitre 7. Relations de la gestion budgétaire avec les autres dispositifs de contrôle

.....	379
Section 1. Les niveaux de centralité de la GB.....	379
1. Concepts d'importance relative et de centralité de la GB	379
2. Centralité de la GB pour le contrôle exercé par le groupe	382
3. Centralité de la GB en interne et comparée à sa centralité pour le groupe.....	383
3.1. Centralité de la GB en interne à des subdivisions	383
3.2. Centralité de la GB en interne à des entités de niveau siège	385
Section 2. Les autres dispositifs de contrôle et leur influence sur la GB.....	386
1. Les types de relations possibles de la GB avec d'autres dispositifs de contrôle	387
2. Autres dispositifs de contrôle utilisés.....	388
2.1. Liste des dispositifs de contrôle utilisés par le niveau N+1	389
2.2. Liste des dispositifs de contrôle utilisés en interne à des subdivisions	390
2.3. Liste des dispositifs de contrôle utilisés en interne à des entités de niveau siège	391
2.4. Comparaison de l'importance des dispositifs de contrôle selon le niveau d'analyse et le type d'entités	392
3. Dispositifs de contrôle influençant le plus le niveau de centralité de la GB	394
3.1. Dispositifs de contrôle par le groupe les plus influents à l'égard de la centralité de la GB	395
3.1.1. Un tableau de bord ou un balanced scorecard	397
3.1.2. La prévision et/ou le suivi statistique des ventes	397
3.1.3. Les dispositifs de gestion des ressources humaines	398
3.1.4. Un plan moyen terme	398
3.1.5. Une réflexion stratégique ou marketing à moyen terme	399
3.1.6. La comptabilité financière ou la gestion des frais de personnel	399
3.1.7. Le pilotage en cours d'année d'aspects marketing ou commerciaux	399
3.1.8. La passion pour le métier ou le produit, la fierté de la marque	399
3.1.9. Les relations interpersonnelles informelles avec le groupe	400
3.1.10. La gestion par le groupe de projets ou de plans d'action	400
3.1.11. Un dispositif de suivi et de gestion de la satisfaction client ou de la qualité	400
3.1.12. La culture du groupe à l'égard de la gestion	400
3.1.13. Le benchmarking interne au groupe	401
3.2. Dispositifs internes à des subdivisions et les plus influents à l'égard de la GB	401
3.2.1. Les relations interpersonnelles informelles	403
3.2.2. Les réunions formelles régulières opérationnelles	403

3.2.3.	Les tableaux de bord et balanced scorecards	404
3.2.4.	La prévision et/ou le suivi statistique des ventes	405
3.2.5.	La passion pour le produit, l'intérêt pour le métier ou la fierté de la marque	405
3.2.6.	Un plan stratégique ou marketing	406
3.2.7.	Les dispositifs de gestion des ressources humaines	406
3.2.8.	Le suivi de la satisfaction clients ou un dispositif qualité, logistique, production	406
3.2.9.	Les conditions de travail, les salaires, le style de management	407
3.2.10.	Le pilotage de projets autres que purement marketing	407
3.2.11.	Le système comptable ou de gestion des frais de personnel ou encore de la production	407
3.2.12.	Le pilotage de projets marketing en cours d'année	408
3.2.13.	Une culture particulière à l'égard de la GB	408
3.3.	Dispositifs internes à des entités de niveau siège et les plus influents à l'égard de la centralité de la GB	408
3.3.1.	Les réunions formelles régulières	410
3.3.2.	Les tableaux de bord ou ensembles d'INM	410
3.3.3.	L'intérêt pour le produit ou pour le métier, la fierté pour la marque	411
3.3.4.	Les relations interpersonnelles informelles	411
3.3.5.	Un dispositif de gestion des ressources humaines	411
3.3.6.	Un PMT ou plan-budget opérationnel	412
3.3.7.	Un dispositif de gestion de la qualité ou de la satisfaction client	412
3.3.8.	Les conditions de travail, salaires et le style de management	413
3.3.9.	Un dispositif de pilotage marketing en cours d'année	413
3.3.10.	La prévision et/ou le suivi de statistiques commerciales	413
3.3.11.	Le benchmarking externe	413
4.	Dispositifs pouvant dans certains cas influencer le niveau de centralité de la GB	413
4.1.	Dans le cadre du contrôle de l'entité par le groupe ou l'actionnaire	414
4.1.1.	Réunions formelles régulières	414
4.1.2.	Les procédures opérationnelles et les démarches d'audit interne	414
4.2.	Dans le cadre du contrôle interne aux subdivisions	414
4.2.1.	Un plan moyen terme ou un plan-budget	414
4.2.2.	La communication institutionnelle vis-à-vis des salariés	414
4.2.3.	Le benchmarking externe ou la veille sur la concurrence	415
4.2.4.	Les procédures et l'audit interne	415
4.2.5.	Le benchmarking interne	415
4.3.	Dans le cadre du contrôle interne à des entités de niveau siège	415
4.3.1.	La gestion de projets ou de plans d'action autres que marketing	415
4.3.2.	Un plan ou une réflexion stratégique ou marketing à moyen terme	416
4.3.3.	Un système comptable problématique à l'égard de la GB	416
Section 3. Synthèse de l'analyse d'influence des dispositifs sur la centralité de la GB		418
1.	Analyse d'influence globale	419
2.	Analyse comparative d'influence	420
3.	Nature de l'influence des dispositifs sur la centralité de la GB	421
3.1.	Analyse d'influence de chacun des douze principaux dispositifs	421
3.1.1.	Le tableau de bord ou le balanced scorecard	421
3.1.2.	Un dispositif de gestion des ressources humaines	423
3.1.3.	Les prévisions et le suivi statistique des ventes	424
3.1.4.	Une réflexion stratégique ou marketing distincte du PMT	425
3.1.5.	Des relations interpersonnelles informelles	426
3.1.6.	La passion pour le produit ou le métier, la fierté de la marque	427
3.1.7.	Le système comptable ou de gestion des frais de personnel	428
3.1.8.	Un plan moyen terme ou un plan-budget	429
3.1.9.	Des réunions formelles régulières	430
3.1.10.	Les dispositifs de pilotage marketing ou commercial	431
3.1.11.	Un dispositif qualité ou de gestion de la satisfaction client	432
3.1.12.	La gestion de plans d'action ou de projets non marketing	433
3.2.	Synthèse sur les douze dispositifs les plus influents pour la GB	434
3.3.	Analyse d'influence à l'égard des rôles de la GB	436
Conclusion du chapitre 7		440

Chapitre 8. Synthèse, interprétation et discussion des résultats	445
Section 1. Rôles financiers et sécurisation interne : une chasse gardée de la GB	445
1. La dimension financière et la sécurisation interne arrivent aux premiers rangs des rôles budgétaires.....	445
2. Des rôles a priori assez peu influencés par les pratiques.....	447
3. La GB ne semble pas rencontrer de réel concurrent sur ces rôles.....	448
4. Des rôles susceptibles d'expliquer l'utilisation généralisée de la GB.....	449
Section 2. Mise sous tension et rôles stratégiques : les leviers d'importance fonctionnelle de la GB	450
1. Des rôles au potentiel relativement exploitable et exploité.....	450
2. Un potentiel exploitable sous réserve d'une évolution des pratiques.....	455
Section 3. Les principaux adversaires potentiels de la GB	457
1. Deux catégories de dispositifs influents.....	457
1.1. Des concurrents rédhibitoires.....	458
1.2. Trois dispositifs formels de gestion relativement domptables.....	460
2. Plus de concurrents que d'alliés, et avec la mise sous tension comme enjeu principal.....	463
2.1. Plus de concurrents que d'alliés.....	463
2.2. La mise sous tension comme rôle charnière du niveau de centralité.....	464
3. Des modes de contrôle aux influences diverses sur le niveau de centralité de la GB.....	465
Section 4. Les forces et faiblesses de la GB à l'égard de la centralité	471
1. Les atouts indépendants des pratiques.....	471
1.1. La capacité à agréger des informations très diverses.....	472
1.2. La transversalité.....	472
1.3. La récurrence et la régularité du processus budgétaire.....	472
1.4. Un langage commun.....	473
2. Caractère intégrateur ou préalable et utilisation interactive : les principales armes contre la concurrence.....	473
2.1. Précéder et orienter les autres dispositifs.....	474
2.2. Englober les autres dispositifs.....	475
2.3. L'utilisation interactive ou peu diagnostique.....	477
3. Les handicaps de la GB.....	478
3.1. Les contraintes informatiques et temporelles.....	478
3.2. L'influence du profil du dirigeant.....	479
3.3. Un caractère intrinsèquement peu inspirant.....	480
Section 5. Sièges et subdivisions : une approche souvent différente de la GB	482
1. La GB est utilisée de manière plus classique et plus exclusive par les sièges que par les subdivisions.....	482
2. Un découplage budgétaire.....	483
3. L'influence du niveau hiérarchique sur les dispositifs de contrôle utilisés et la perception de leur importance.....	484
Section 6. Vers une typologie des niveaux de centralité de la GB	486
Conclusion du chapitre 8	494
Conclusion de la partie 2	498
Conclusion générale	501
Bibliographie	509
Tables des tableaux et des schémas.....	523
Table des annexes.....	528
Annexes.....	530
Table des matières	689

Facteurs influençant l'importance de la gestion budgétaire au sein du contrôle organisationnel : une approche holistique

Isabelle MARCONNET-GIGNON

L'objectif de cette thèse est de comprendre ce qui explique les degrés divers d'utilité et de centralité de la gestion budgétaire au sein du contrôle organisationnel. L'utilité renvoie aux rôles budgétaires, la centralité, à l'importance relative de la GB par rapport aux autres composantes du contrôle organisationnel et à son articulation avec elles. L'étude empirique est réalisée au moyen de trente entretiens longs avec principalement des directeurs financiers ou du contrôle de gestion d'entreprises diversifiées.

La thèse identifie les facteurs génériques et indépendants du type d'organisation qui influencent l'utilité et la centralité de la gestion budgétaire. Elle met en lumière l'influence des processus budgétaires, du niveau hiérarchique d'analyse (sièges ou subdivisions) et de la nature, formelle ou informelle, des composantes non budgétaires du contrôle organisationnel. A cet égard, la thèse propose une arborescence explicative des degrés d'utilité et de centralité de la gestion budgétaire.

La thèse identifie également, d'une part, les rôles budgétaires qui influencent le niveau d'utilité de la gestion budgétaire et les processus budgétaires qui les favorisent, d'autre part, les dispositifs de contrôle et les processus budgétaires qui influencent le niveau de centralité. Ainsi, elle met en évidence l'importance des rôles financiers, de sécurisation des individus et de mise sous tension pour l'utilité de la gestion budgétaire et l'importance de la culture organisationnelle pour le niveau de centralité. La thèse montre aussi le caractère contre-productif de processus budgétaires associés à une conception traditionnelle de la gestion budgétaire comme outil de contrôle des résultats exclusivement financiers, à l'égard tant de l'utilité que de la centralité de la gestion budgétaire. Elle montre également que la gestion budgétaire tend à être plus utile mais moins centrale pour des subdivisions que pour des sièges.

Mots-clés : budget, processus budgétaire, contrôle, modes de contrôle, outils de contrôle, découplage budgétaire, typologie budgétaire.

Laboratoire : CEREGE, Université de Poitiers.

Factors influencing the importance of budget within organizational control: a holistic approach

Isabelle MARCONNET-GIGNON

The objective of this doctoral thesis is to understand how the various degrees of utility and centrality of budget within organizational control can be explained. Utility refers to budgetary roles, whereas centrality refers to the relative importance of budget with regard to the other components of organizational control and the relationships between budget and the latter. The empirical study involved conducting thirty long interviews, mainly with the financial or management control directors of very different types of firms.

The thesis identifies the factors which are generic or independent of the type of organization and which influence the utility and centrality of budget. It highlights the influence of budgetary processes, of the hierarchical level of analysis (head office or sub-unit) and of the formal or informal nature of the non-budgetary components of organizational control. In this respect, the thesis proposes an explanatory arborescence of the degree of budget utility and centrality.

The thesis also identifies, on one hand, the roles of budget which influence its utility and its centrality and the budgetary processes that foster them, and, on the other hand, the other control devices and budgetary processes which influence the level of centrality. It thus highlights the importance of three types of roles – the financial role and those of securing individuals and putting them under pressure - for the utility of budget, and the importance of organizational culture for its level of centrality. The thesis also shows the counter-productive nature of budgetary processes associated with a traditional approach to budget used as a tool to exclusively control financial results, as regards both utility and centrality of budget. It also shows that budget tends to be more useful, but less central for sub-units than for head-offices.

Key-words: budget, budgetary process, control, means of control, control tools, budgetary decoupling, budgetary typology.

Research unit: CEREGE, Université de Poitiers.