

Morad MOUSLI

# L'inefficience des systèmes budgétaires comme conséquence du management stratégique des directions générales : approche hybride qualitative-quantitative

Revue de la littérature et méthodologie de recherche



---

## ■ Résumé

Cette recherche explore le champ du contrôle de gestion et plus précisément de l'efficience des systèmes budgétaires dans les sociétés cotées comme conséquence de la relation entre le management stratégique des directions générales et la latitude des contrôleurs de gestion. Nos objectifs sont d'étudier les variables explicatives de la configuration du système budgétaire et plus précisément le style de management des directions générales ainsi que la pression budgétaire afin de déterminer leur rôle dans l'efficience du contrôle et le phénomène structuro-comportemental qui explique le niveau de latitude des contrôleurs. Notre méthodologie de recherche s'est appuyée sur des itérations successives en terrains d'observations scientifiques (approche fondée sur des données à la fois qualitatives, quantitatives) afin de construire un modèle conceptuel expliquant l'interaction des différentes variables (style de management, configuration, pression budgétaire, latitude) et de réaliser une analyse typologique des différentes formes d'efficience du système.

## ■ Abstract

*This research explores the field of cost and analysis planning and more precisely the efficiency of budgetary systems of quoted companies as a consequence of relationship between the strategic management of corporate officers and the scope of cost and analysis controllers. Our issues are the examinations of clarifying variables in the configuration of the budgetary system, and more precisely the management style of the corporate officers, as well as the budget emphasis so as to determine their role concerning the efficiency in the control and the mix of behavioural and structural patterns which can explain the controller's scope. Our research methodology is based on successive re-iterations of scientific observations in the field (approach, at the same time based on qualitative and quantitative and data) so as to establish a conceptual model explaining the interaction of different variables (style of management, configuration, budget emphasis, scope) and realising a typological analysis of different efficiency forms of the system.*

## ■ Mots clés / Keywords

Contrôle de gestion, inefficience, système budgétaire, pression budgétaire, méthodologie / Management accounting, budgetary system, budget emphasis, inefficiency, methodology



# Sommaire

Introduction .....	5
<hr/>	
<b>1 Revue de la littérature et axes de recherche .....</b>	<b>6</b>
1.1 <i>Cadre théorique : configuration du système et pression budgétaire</i> .....	6
1.2 <i>Axes de recherche</i> .....	7
1.2.1 <i>La sclérose fonctionnelle du contrôleur de gestion</i> .....	7
1.2.2 <i>Inefficiences du système budgétaire sur le plan socio-économique</i> .....	8
<b>2 Méthodologie de recherche .....</b>	<b>9</b>
2.1 <i>Etapas du raisonnement scientifique</i> .....	9
2.2 <i>Fondements de notre thèse</i> .....	10
<hr/>	
Conclusion .....	13
Bibliographie .....	14



## Introduction

L'efficacité du contrôle dans les sociétés cotées fait l'objet de nombreux travaux portant aussi bien sur le pilotage de la performance (Savall, Zardet, 1992 ; Malleret, 1993 ; Guizani, 2002 ; Dupuy et Travaillé, 2003 ; Albouy, 2005 ; Chtioui et Soulerot, 2006 ; Chatelain-Ponroy et Sponem, 2007) que sur sa maîtrise (Berland, 2002, 2004 ; Bouquin, 2005) afin d'apporter un éclairage à la fois de nature littéraire et empirique sur les usages fait du contrôle. Ces usages feraient écho de sa pertinence en tant qu'objet de planification et de mesure compte tenu des tensions fondatrices du contrôle que sont que sont l'opposition « stabilité-instabilité » et l'opposition « régularité-changement » et « visible-caché » (Cappelletti, 2007) et qui suggèrent une configuration idoine du système budgétaire comme réponse à la complexité croissante des activités dans un environnement changeant. Les objectifs de notre recherche sont d'étudier les variables explicatives de la configuration du système budgétaire et plus précisément le style de management des directions générales ainsi que la pression budgétaire afin de déterminer leur rôle dans l'efficacité du contrôle. En effet, la configuration du système implique une fonction (ou rôle) précise ainsi qu'un type de contrôle (Goold et Campbell, 1987) suggérant un ensemble de tâches à accomplir, en particulier pour le contrôleur de gestion. Aussi, la configuration du système peut-être comprise comme l'intrant au niveau d'efficacité du contrôle. Or, face à l'environnement instable et incertain des sociétés cotées ainsi qu'aux exigences de plus-values financières à court terme des actionnaires, il est possible de poser l'hypothèse d'un contrôle dédié en priorité aux fonctions de mesure au détriment du pilotage et de la stratégie. Par ailleurs, les acteurs du système (contrôleurs et opérationnels) sont tenus à la réalisation d'objectifs précis qui les placent sous une pression dite budgétaire, ou *Budget Emphasis* en anglais, qui induit des comportements négatifs (création de *slack*, manipulations comptables). On peut alors avancer l'hypothèse que la sous-utilisation des compétences des contrôleurs ainsi que les comportements dysfonctionnels induits par la pression budgétaire entraîne une forme d'inefficacité du système sur le plan socio-économique, c'est-à-dire comme écart entre le résultat immédiat visé par les directions générales et une meilleure création de potentiel à long terme. Afin d'avérer cette hypothèse, nous tentons par le biais d'une méthodologie de recherche fondée sur des itérations successives en terrains d'observation scientifique (approche séquentielle qualitative et quantitative) de construire un modèle conceptuel capable de prouver l'interaction des différentes variables (style de management, stratégie, pression budgétaire) et d'arriver à une typologie des différentes formes d'efficacité du système budgétaire au regard de ces dernières

L'objectif de ce papier sera de présenter dans une première partie la revue de la littérature ainsi que nos axes de recherche. La seconde partie verra un examen du cadre méthodologique de nos travaux de recherche et précisément les itérations successives en terrain d'observations scientifiques ainsi que notre modèle conceptuel et notre typologie des formes d'efficacités.



---

# 1 Revue de la littérature et axes de recherche

## 1.1 Cadre théorique : configuration du système et pression budgétaire

Le contrôle budgétaire peut être défini comme un objet de planification et de contrôle des résultats dans l'optique de réaliser des actions correctives à plus ou moins long terme. La détermination des objectifs ainsi que le contrôle des performances se font donc par le biais du budget dont la réalisation est à la charge des opérationnels ainsi que du contrôleur de gestion, bien souvent tributaires du centre décisionnel (Barrett et Fraser, 1977 ; Goold et Campbell, 1987 ; Berland, 2002 ; Bouquin, 2005, Cappelletti, 2007 ; Dodd et Favaro). La fonction (ou rôle) du contrôle tient à la configuration du système qu'il anime : le système budgétaire. En effet, l'analyse du contrôle comme modèle de gestion peut se faire selon un raisonnement systémique, un système étant un domaine d'activités particulières dans l'organisation qui comporte des activités interdépendantes liées à une fonction donnée (Crozier, 1977). Ainsi, le système se décompose par définition de variables en interaction (intrants, extrants, variables essentielles et variables d'actions), d'un processus de transformation et d'un pilote (Gervais, 1994). L'intérêt de cette approche réside aussi bien dans la considération des variables explicatives (fondements du système et par suite de la fonction du contrôle) que dans l'analyse qu'il autorise. En effet, l'analyse des organisations peut se faire selon deux modes de raisonnement : le raisonnement stratégique et le raisonnement systémique. Le raisonnement est dit systémique en ce qu'il repose sur la théorie des systèmes mais également parce qu'il se fonde sur une causalité d'ordre systémique : la causalité systémique consiste à considérer effets et causes comme interdépendants (Crozier, 1977) à l'intérieur d'un système dont les propriétés (modes de régulation ou de gouvernement, types de jeux prédominants) permettent de comprendre et de prévoir les phénomènes à expliquer (ici, le management des directions générales et les comportements des utilisateurs du budget). Nous pouvons donc considérer le système budgétaire comme l'endroit où s'organise la fonction même du contrôle (ou nature) autour de ses acteurs (directions générales, opérationnels et contrôleurs) et comme la source même du contrôle effectué dans une entreprise ou organisation comme outil de pilotage et de mesure de la performance (Gervais, 1994). Les variables structurantes d'une organisation sont soit de nature interne (taille, âge, technologie et stratégie) soit de nature externe (environnement). De nombreux auteurs (Chandler, 1962 ; Woodward, 1965 ; Emery and Trist, 1963 ; Burns et Stalker, 1966 ; Lawrence and Lorsch, 1967) ont travaillé sur les impacts de ces variables sur la structure des organisations comme intrants possibles de la configuration même du système budgétaire. Ces variables ont été réduites dans nos travaux au style de management (Hopwood, 1972 ; Cold et Campbell, 1987), soit parce qu'elles n'étaient pas suffisamment significatives (approches exploratoires), soit parce qu'elles pouvaient être comprises comme intrants de ce dernier. Pour comprendre la configuration du système budgétaire, la fonction du contrôle et par suite l'efficacité de ses acteurs, il est donc nécessaire de saisir les styles de management possibles. De nombreuses typologies ont été proposées comme variables structurantes expliquant les formes de contrôle dans la société. Hopwood (1972, 1974) a défini une typologie autour de trois axes : le management sous contrainte du budget, le management à long terme du profit et le management sans comptabilité. Elle a été reprise et critiquée par d'autres auteurs (Otley, 1978 ; Kalika, 1988) ayant apporté d'autres variables explicatives mais sans vraiment saisir toutes leurs spécificités. La typologie de Goold et Campbell (1987) demeure l'une des plus fiables quant à ses conclusions et propose de comprendre la configuration du système budgétaire comme résultant de l'attitude du centre (directions générales) et du contrôle de ce dernier.

L'autre variable analysée lors de nos travaux est la pression liée à la réalisation des résultats, autrement dit au respect des objectifs fixés et au processus budgétaire. En effet, le système budgétaire a souvent été défini comme une démarche volontariste au travers de laquelle les dirigeants demandent aux responsables opérationnels de se fixer eux-mêmes des objectifs (Dupuy,

---

Rolland, 1991). Ainsi, le système budgétaire répond à une logique contractuelle qui a marqué les modèles américains pour lesquels le budget traduit une négociation des opérationnels et de leurs dirigeants autour des objectifs et des ressources allouées à leur réalisation (Hopwood, 1972). Des travaux ont alors apporté un éclairage supplémentaire sur les aspects humains et comportementaux liés à la réalisation du budget, au système de sanctions-récompenses développé dans ce sens par de nombreuses entreprises (Gervais, 2000). Le concept de pression a été utilisé et exploré par de nombreux auteurs qui ont tenté d'en expliquer les causes et surtout les conséquences en termes de dysfonctionnements (Savall et Zardet, 1992 ; Naro, 1998 ; Berland, 2004 ; Besson, Löning et Mendoza, 2005). Cependant, les approches récentes n'ont pas abordé l'évolution du contrôle de gestion et par suite la pression budgétaire comme le résultat d'un renoncement conscient des directions générales soucieuses d'exploiter une partie du potentiel des contrôleurs en les sclérosant dans la fonction budgétaire du contrôle.

## **1.2 Axes de recherche**

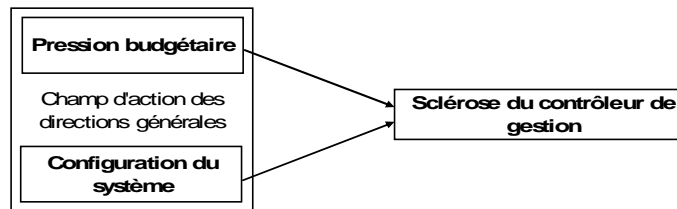
### **1.2.1 La sclérose fonctionnelle du contrôleur de gestion**

Nous avons entrepris une approche exploratoire afin d'observer les différentes variables structurantes du système budgétaire et en particulier le style de management des directions générales ainsi que la pression budgétaire. Nous avons observé ainsi qu'au-delà de la confusion qui existe entre les différents rôles, parfois antinomiques, que l'on donne au contrôleur de gestion (Barret et Fraser, 1977), ce dernier répétait souvent les mêmes tâches (établissement du budget, révisions, analyses d'écart, *reporting*) comprises dans ce qu'on appelle le processus budgétaire (qui va de l'établissement du budget au contrôle de la performance) qui résulte de la configuration même du système et de la fonction du contrôle. Nous nous sommes intéressés à deux sociétés cotées dont l'environnement, instable et incertain, implique un management tourné en priorité sur la recherche de résultat à court terme mais encore sur un strict contrôle financier de la performance qui occultait les tâches liées au conseil ou à la stratégie. Nous nous sommes alors focalisés sur cette réalité afin de déterminer, si oui ou non, la fonction budgétaire du contrôle, en pareil cas, excluait toute autre fonction. Nous avons à dessein de démontrer que dans le contexte actuel de changements et de mutations des marchés et plus précisément des normes d'établissement de l'information financière des sociétés cotées (IFRS 1 et IAS 1), la fonction d'évaluation financière stricte était vouée à effacer toutes les autres. Ainsi, nous avons observé que le rapport entre la pression budgétaire et le travail des contrôleurs, autrement dit l'organisation des tâches, leur priorité et le temps imparti à un contrôle de type évaluation-sanction est de nature « cause à effet » de telle sorte que lorsque la pression augmente (prévisions élevées, délais raccourcis, enveloppes allégées, etc.), le contrôleur se concentre davantage sur le respect des objectifs jusqu'à atteindre un paroxysme qui le conduit à négliger toute autre activité. Nous en avons conclu que le contrôleur de gestion serait donc immobilisé par l'exercice de tâches dont la nature et le poids rendraient inaccessibles toute autre activité, mais son dynamisme, autrement dit sa volonté de s'engager plus avant dans la réalisation d'autres tâches serait également très réduit à mesure que la pression budgétaire est élevée. Ainsi, on assisterait à une forme de sclérose du contrôleur de gestion qui pourrait avoir deux origines. D'une part, elle serait le corollaire de la configuration du système et plus précisément de la fonction qu'exerce ce dernier et du type de contrôle pratiqué en son sein. Ainsi, une stricte évaluation financière, en ce qu'elle s'oppose aux fonctions de motivation et d'engagement, mais également parce qu'elle implique des tâches de nature financière dont le poids consomme tout le temps du contrôleur, suggère une forme d'immobilisme de ce dernier. D'autre part, elle résulterait de la pression budgétaire inhérente à la réalisation des objectifs fixés par le budget. Ainsi, les contrôleurs se focalisent essentiellement sur les tâches afférentes au contrôle, au reporting ainsi qu'à la communication financière, comme

---

meilleur moyen de répondre aux exigences actionnariales et par suite, managériales ce qui implique un vrai manque de dynamisme de leur part.

**Figure 1 : Modèle conceptuel : la sclérose fonctionnelle du contrôle**



Nous n'excluons cependant pas à ce stade que cette sclérose puisse résulter d'une utilisation pathologique du budget et plus globalement du système qui le supporte. C'est dans ce sens que nous avons entrepris notre étude empirique afin d'apporter un éclairage sur l'existence de cette variable sur un échantillon de sociétés cotées mais également afin d'explicitier le rôle des directions générales dont le style de management (associé au niveau de sclérose) pourrait être alors compris comme une variable explicative de la forme d'efficacité du système.

### 1.2.2 Inefficacité du système budgétaire sur le plan socio-économique

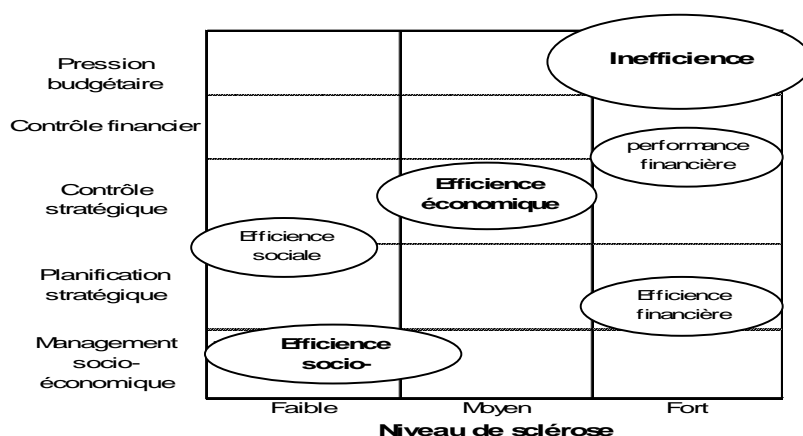
L'efficacité peut être définie comme le rapport entre l'efficacité obtenue et les moyens qu'elle mobilise, autrement dit entre la performance d'une société et les ressources dont elle dispose. Sur le plan socio-économique, l'efficacité renvoie à tout un ensemble de valeurs que partagent de nombreuses entreprises et organisations. En effet, le management socio-économique (Savall, Zardet, 2003), défini comme un management global de l'entreprise, est fondé sur le développement du potentiel humain comme levier primordial d'amélioration des performances économiques et sociales. L'hypothèse fondamentale de l'analyse socio-économique considère que l'amélioration des performances d'une entreprise est rendue possible par une meilleure interaction des structures de l'entreprise et des comportements humains. Autrement dit, il est possible d'améliorer l'efficacité des individus à leur poste de travail à condition que la structure soit adaptée et concoure à la satisfaction des clients internes et externes à l'entreprise. Ici intervient précisément la notion d'efficacité au plan socio-économique mettant en relation la structure, les individus et leur interaction comme facteur d'accroissement de la valeur ajoutée de leurs tâches et par suite la performance qui en découle. C'est pourquoi l'approche socio-économique de l'efficacité met en avant la structure d'une part et les individus d'autre part comme préalables d'une plus grande création de potentiel dans le temps qui passe par une meilleure mise en œuvre de la stratégie ainsi que par la réduction des coûts cachés des dysfonctionnements. Dans notre recherche, l'interaction entre l'individu et la structure peut-être déclinée en lien entre les contrôleurs de gestion et la configuration du système budgétaire.

Aussi, l'efficacité du système budgétaire est le résultat de sa configuration par les directions générales et par suite de la latitude laissée aux contrôleurs de gestion pour la réalisation de tâches liées à la définition de la stratégie et sa mise en œuvre ainsi qu'à la prévention de comportements dysfonctionnels. Nous pouvons faire le lien à présent avec notre hypothèse d'inefficacité - ou tout le moins, de manque d'efficacité - du système budgétaire. En effet, la conséquence de la réduction extrême de la latitude du contrôleur de gestion à l'endroit des tâches afférentes à la création de

potentiel est une forme de sclérose. Cette sclérose implique un manque à gagner inhérent à la sous-utilisation des compétences du contrôleur de gestion à l'endroit des activités de conseil et de stratégie qu'il pourrait réaliser (inefficience économique) ainsi qu'aux comportements dysfonctionnels résultant de la pression budgétaire (inefficience sociale).

Ainsi, on peut imaginer différentes formes (ou niveau) d'efficience au regard des variables explicatives de la configuration du système budgétaire comme le montre la figure suivante 2, avec en gras les principales formes rencontrées.

**Figure 2 : Typologie d'efficience du système budgétaire**



Ainsi, la forme d'efficience du système budgétaire - comme résultat de la meilleure utilisation possible du potentiel des contrôleurs - naît de l'interaction du niveau de sclérose subi par ce dernier ainsi que l'attitude des directions générales (dimensions stratégique et managériale), hypothèse que nous allons expliciter au travers de la méthodologie de notre recherche.

## 2 Méthodologie de recherche

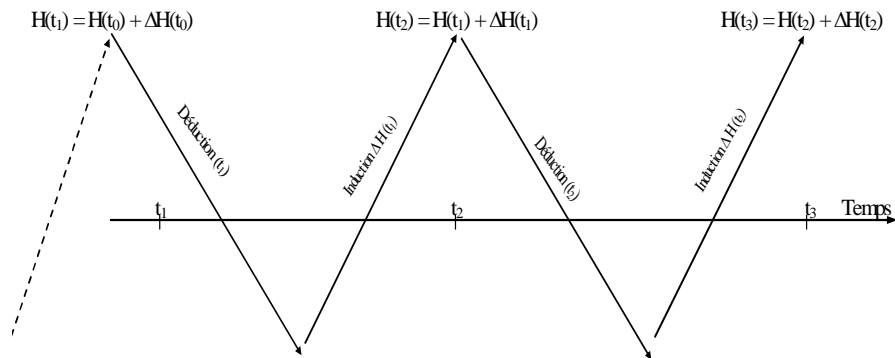
Nous verrons dans cette ultime partie les caractéristiques de notre méthodologie de recherche depuis le commencement de nos travaux. Seront examinées ainsi les différentes étapes qu'a suivi notre raisonnement scientifique (2.1), les fondements de notre thèse (2.2) et enfin les méthodes employées (2.3).

### 2.1 Etapes du raisonnement scientifique

Nos travaux reposent sur une approche paradigmatique constructiviste du contrôle de gestion, à savoir subjective et fondée sur le rôle du modélisateur. La principale différence entre le modèle (approche positiviste) et la modélisation tient, en effet, à la place du modélisateur autrement plus importante. En effet, la modélisation a pour caractéristique la démarche téléologique du créateur comme des utilisateurs. Tout repose sur la détermination d'objectifs précis qui justifient l'outil. La modélisation peut définir aussi bien les objectifs à atteindre que le rôle que devront jouer les acteurs au centre de la stratégie. C'est précisément, dans nos travaux, l'examen du style de management des directions générales et le rôle des contrôleurs de gestion que nous avons voulu comprendre et expliquer ainsi. Par ailleurs, nos travaux de thèse suivent une typologie empirique, à

savoir fondée sur des matériaux expérimentaux qui sont par définition bruts ou élaborés et qui comportent des informations relatives à l'objet observé ou au terrain d'observation scientifique (Savall, Zardet, 2005). Il s'agit d'appliquer une logique quantitative déductive qui a pour finalité dans nos travaux de trouver et de prouver une spécificité des systèmes budgétaires dans les sociétés cotées qu'est l'inefficience.

**Figure 3 : Processus heuristique d'alternance laboratoire-terrain [inspiré de Savall et Zardet (2004)]**



## 2.2 Fondements de notre thèse

L'hypothèse centrale a été définie par abduction à partir des premiers travaux réalisés en D.E.A. et de la revue de littérature portant sur notre objet et notre champ. Le premier constat tenait, en effet, aux premiers résultats obtenus lors d'une recherche-intervention menée durant 4 mois auprès d'une société cotée présentant un intérêt certain pour nos travaux. Le choix des itérations successives a été fait naturellement afin de ne pas occulter les contributions existantes nécessaires à notre positionnement théorique mais également au regard de la nécessité de formuler des hypothèses originales à partir de l'objet étudié et d'éviter l'écueil tautologique. Notre raisonnement suit des itérations successives de formes abductives, déductives et inductives (figure 3). Cette représentation permet donc de visualiser le processus heuristique selon les étapes qui le constituent. Nous allons, dans la suite de ce développement, détailler chacune des étapes du point de vue de la méthodologie de recherche conçue comme la production de connaissances selon l'évolution de nos hypothèses. Nous retrouverons aussi les différentes étapes vues dans la section I portant sur les formes de raisonnement, sinon qu'elles seront présentées ici avantagement en ce qu'elles feront état de l'évolution de nos hypothèses («  $H_{t_n}$  ») selon les étapes du processus («  $T_n$  ») ainsi que des méthodes employées pour la récolte et le traitement de données.

### a. Construction du modèle théorique ( $H_{t_1}$ )

Le préalable de nos travaux de thèse se situe dans nos observations ainsi que dans nos hypothèses déterminées en D.E.A et qui portaient sur les finalités poursuivies par le contrôle de gestion dans les organisations cotées ( $t_0$ ). En effet, nous avons élaboré, lors d'une recherche-intervention (voir infra, Section II, méthodologie de recherche), l'hypothèse que le contrôle de gestion pouvait, en application de principes tirés du management socio-économique, assumer des tâches en lien avec la stratégie et le conseil (« de pilotage ») au regard de leur position sur la ligne hiérarchique, autrement dit de la configuration de l'organisation par les directions générales. Cette hypothèse, formulée par induction à partir d'un diagnostic socio-économique fondé sur

---

l'intersubjectivité contradictoire (entretiens collectifs et effet-miroir), a permis d'établir que les contrôleurs de gestion, au regard de leurs compétences et du lien privilégié (« croisée des chemins<sup>1</sup> ») qu'ils entretiennent aussi bien avec les opérationnels que les directions générales, pouvaient assurer des activités de pilotage au moyen d'outils spécifiques mis en exergue par le management socio-économique à l'instar du tableau de bord de gestion ainsi que des plans d'actions prioritaires. Ces activités de pilotage constitueraient un compromis entre le développement et les préoccupations court-termistes en terme de mise en œuvre stratégique.

Cette hypothèse, confrontée aux différentes théories concernant aussi bien la modélisation en contrôle que la nature même des missions du contrôleur et, par suite, des finalités du contrôle, nous a conduit à expliciter une hypothèse de travail sur l'efficacité du contrôle de gestion, autrement dit sa capacité à produire les finalités qu'il se propose au regard des moyens dont il dispose. Déterminée à partir des travaux récents et moins récents portant sur le contrôle, elle est partie des constats établis par certains auteurs au sujet des pratiques en contrôle dans les organisations françaises, et notamment, celles qui font appel public à l'épargne. En effet, le contrôle de gestion, sur le plan sémantique, posait problème en ce que sa pratique se résume, effectivement, aux activités métronomiques supposées par le modèle budgétaire (Jordan, 1998 ; Berland, 2002), ce qui induit, de fait, un écart entre les résultats produits par le contrôle (en termes de finalités) et les moyens mobilisés pour parvenir à ces résultats (en termes de compétences, notamment celles des contrôleurs). Aussi, cette étude des travaux empiriques ainsi que notre hypothèse d'activités de pilotage ( $H_{t_0}$ ) ont permis d'établir un lien, entre les fonctions (comme moyens) et les finalités (comme résultat) du contrôle. À partir des variables connues et apportées par la littérature (management stratégique et pression budgétaire), nous avons posé notre hypothèse centrale (dite  $H_{t_1}$ ), c'est-à-dire que le management des directions générales influence la configuration du système et son niveau de contrôle et, ainsi, des interactions entre structures et comportements qui peuvent conduire à la réduction de la latitude du contrôleur et donc à une forme d'inefficacité du système. Cette hypothèse, produite à partir des premières observations (DEA) et des études des pratiques en contrôle, notamment dans les sociétés cotées, nous a conduit à poser notre cadre théorique ainsi qu'à construire notre modèle d'efficacité du système budgétaire (voir supra, chapitre III) dont la vérification a nécessité une première immersion qui a pris la forme d'une approche exploratoire (méthode qualitative déductive).

#### **b. Immersion en terrains d'observations scientifiques : l'approche exploratoire ( $H_{t_2}$ )**

Cette nouvelle immersion en terrain ( $t_2$ ) a permis (par déduction) d'observer les liens qui unissent le contrôleur de gestion aux directions générales au sein du contrôle afin de déterminer les facteurs de contingence générique jouant sur l'efficacité du système (configuration du système et pression budgétaire). Aussi, nous avons, par approche exploratoire, conduit une enquête auprès de trois sociétés cotées afin d'interroger une population faite de contrôleurs, d'opérationnels et de managers (intersubjectivité contradictoire). Cette enquête a pris la forme d'entretiens semi-directifs et d'observations directes (interactivité cognitive) portant sur les relations entre les contrôleurs et les directions générales autour des missions confiées aux premiers par ces dernières, missions résultant de la configuration du système. Nous avons pu déterminer, ainsi, que l'exercice des fonctions du contrôle (résultant de l'attitude du centre au sens de Gould et Campbell) autorisait une véritable efficacité à la seule condition que les contrôleurs puissent avoir

---

<sup>1</sup> Meyssonier F., (2002), « Au cœur du contrôle de gestion, la mesure », Ouvrage collectif : *Faire de la recherche en contrôle de gestion*, Vuibert, pp. 52.

---

une pleine latitude, autrement dit soient autonomes et puissent, de fait, réaliser toutes les activités nécessaires, aussi bien de nature métronomique que de pilotage. Aussi, par induction (autrement dit, par analyse des données récoltées auprès des populations sondées), nous avons établi que la latitude résultait aussi bien des structures (position sur la ligne hiérarchique, fonctions du contrôle et technologie, gestion du temps) que des comportements du contrôleur eu égard à la pression des directions générales.

Nous avons donc posé une nouvelle hypothèse ( $H_2$ ), celle de la réduction de la latitude sur le plan socio-économique fondant le modèle conceptuel, élaborée aussi bien à partir de l'hypothèse de départ ( $H_1$ ) que des résultats de l'approche exploratoire, autrement dit d'une méthode qualitative respectivement déductive et inductive quant aux observations et aux données produites. Cette nouvelle hypothèse (modèle conceptuel) apporte que la latitude des contrôleurs résulte à la fois de la configuration (structures) et de leurs choix (comportements) et renvoie donc à un nouveau modèle, modèle conceptuel (voir infra Chapitre V - Résultats) dont la vérification autorisait celle du modèle théorique. Aussi, la vérification du modèle théorique par déduction procéderait de deux étapes, une approche exploratoire (méthode qualitative) et une enquête (méthode quantitative), nécessaires aussi bien à la mesure des relations entre les variables du modèle théorique qu'à l'émergence de données nécessaires à une analyse typologique de l'efficacité du système budgétaire dans les sociétés cotées.

### c. 2<sup>ème</sup> Immersion : l'Enquête par questionnaires et l'analyse typologique ( $H_3$ )

La vérification de l'hypothèse du modèle conceptuel a nécessité une analyse des relations entre les variables du modèle théorique, à savoir le management stratégique des directions générales, la configuration du système ainsi que la pression budgétaire. Aussi, il nous a fallu réaliser une enquête par questionnaires dont l'administration a permis l'étude des relations (causes et effets) entre ces variables et de mesurer leur relation avec la variable latente d'efficacité. La vérification des relations entre les différentes variables étant faite (corrélations), nous pouvions alors, à partir des données récoltées lors de cette enquête, déterminer la relation entre le management stratégique ( $_{var_{causale}}$ ) et la latitude des contrôleurs ( $_{var_{effet}}$ ) selon une étude statistique (descriptive et explicative) nécessaire à une analyse typologique du niveau de corrélation entre  $_{var_{causale}}$  et  $_{var_{effet}}$  qui expliquent les formes d'efficacité du système ( $_{var_{expliquée}}$ ). Cette enquête a donc mobilisé une méthode quantitative déductive (mesure des relations entre variables) et inductive (mesure de la corrélation et analyse typologique) des formes d'efficacité. Nous aurons ainsi mobilisé des méthodes aussi bien qualitatives que quantitatives selon des logiques d'observation, de validation déductives et inductives fondées sur des entretiens et des discussions avec les acteurs du système dans le cadre de notre approche exploratoire (intersubjectivité contradictoire et interactivité cognitive) et déterminé les facteurs de contingence générique liés aux variables explicatives [(management stratégique (cause) configuration et pression (effets)] et à la variable expliquée par le modèle conceptuel fondant l'analyse typologique de l'efficacité eu égard à la relation posée par le modèle théorique (fonctions et finalités du système).

Avant de présenter et d'étudier le processus par le prisme des résultats (chapitre V) et de l'interprétation ainsi que de la discussion critique qu'ils autorisent (Chapitre VI), il est nécessaire de présenter les caractéristiques des deux approches empiriques, qualitative et quantitative, quant au choix des populations (échantillonnage, taille, nombre) ainsi qu'à la construction des moyens de récolte de données (guide d'entretiens, questionnaires et mode de traitement statistique).

---

## Conclusion

Les études portant sur l'organisation du contrôle de gestion ou le foisonnement des rôles qu'on lui attribue en théorie (Berland, 2002) ainsi que les travaux récents traitant des dysfonctionnements des systèmes actuels en termes de réactivité stratégique (Savall, Zardet, 1992), de comportements négatifs (Hopwood, 1972 ; Naro, 1998) ou de pression budgétaire (Besson, Löning, Mendoza, 2004) ont observé de nombreux champs ainsi que de nombreuses variables expliquant leurs conséquences, leurs liens ou même encore leurs origines. Pour autant, ces approches ont suivi des paradigmes propres et opposés sur la perception du système ou de l'individu. En effet, la littérature dédiée au contrôle de gestion a toujours abordé soit le contrôleur en tant qu'individu, soit le contrôle en tant que modèle. En réalité, la problématique tient précisément à l'approche des études antérieures qui se rangent soit au paradigme de l'administration soit au paradigme du management (Plane, 1997) pour appréhender respectivement le contrôle sur les plans structurel ou fonctionnel ou bien le contrôleur sur le plan comportemental.

Notre recherche a abordé le contrôle sous l'angle systémique, autrement dit incluant simultanément les paradigmes du management et de l'administration, pour n'écarter aucun paramètre d'évaluation et, a contrario, les évaluer ensemble pour arriver à une perception globale du rôle du contrôleur en tant qu'acteur du système (Crozier et Friedberg, 1977), des dysfonctionnements révélés par la pratique ainsi que des comportements inhérents à ces derniers. La pression budgétaire a permis ainsi, sous un angle managérial, de comprendre davantage la responsabilité des directions générales dans le rôle qu'ils font jouer au contrôleur dans le but d'arriver à une meilleure performance. Il s'avère évident que la sclérose des contrôleurs de gestion inhérente à l'attitude des directions générales dans les organisations étudiées relève aussi bien d'un biais configurationnel du système focalisé sur les aspects financiers à court terme que de la pression budgétaire inhérente à la réalisation d'objectifs dédiés au résultat immédiat. Cette sclérose entraîne des dysfonctionnements d'ordre comportemental (création de slack, manipulation comptable, préoccupations sur le court terme) et un sous-emploi des compétences que le contrôleur pourrait dédier aux activités de conseil. Il s'ensuit une forme d'inefficience apparaissant comme différence entre la performance (économique et sociale) obtenue et le potentiel initial des acteurs compris dans le système (contrôleurs, opérationnels).

L'approche méthodologique de notre thèse révèle un problème majeur à ce stade de notre étude quant à la pertinence de notre étude qualimétrique. En effet, par manque de temps, nous ne pouvons pas exploiter toutes les données récoltées et susceptibles d'autoriser une estimation des coûts cachés inhérents aux dysfonctionnements du système budgétaire. C'est pourquoi nous ne pourrions établir qu'une simulation afin d'estimer les coûts cachés à partir des travaux empiriques ultérieurs des chercheurs du laboratoire ISEOR.



---

## Bibliographie

- Albouy M. (2006), « Théorie, applications et limites de la mesure de la création de valeur », *Revue Française de Gestion*, vol. 32 n° 160, janvier, pp. 139-158.
- Barret E.M., Fraser L.B. (1977), « Conflicting Roles in Budgeting for Operations » *Harvard Business Review*, juillet-août, p.137-146.
- Berland N. (2002), *Le contrôle budgétaire*, Repères.
- Berland N. (2004), « La gestion sans budget : évaluation de la pertinence des critiques et interprétation théorique », *Finance Contrôle Stratégie*. Vol. 7, décembre, p. 37-58
- Bertalanffy L. (1956), « General systems theory », *General systems yearbook of the society for the advancement of general systems theory*, pp. 1-10
- Besson M., Löning H., Mendoza C., (2005), « Les directeurs commerciaux face au processus budgétaire », *Cahiers de recherche ESCP*
- Bouquin H. (2001), *Le contrôle de gestion*, 5<sup>ème</sup> édition, Gestion PUF.
- Bouquin H. (2005), « Herméneutiques du contrôle », *Actes du 26 congrès de l'Association Francophone de Comptabilité*, Lille, 12-13 mai, 16 p.
- Brownell P. (1982), « The Role of Accounting Data in Performance Evaluation, Budgetary Participation and Organizational Effectiveness », *Journal of Accounting Research*, p. 124-153
- Burns T.K. and G.M. Stalker (1966), *The Management of Innovation*, London Tavistock.
- Cappelletti L. (2007), « L'audit et le contrôle au centre de l'éthique de l'entreprise », *Revue Economie et Management*, n° 123, avril, pp. 5-11.
- Chandler A. (1962), *Strategy and Structure*, Cambridge Mass, the MIT, Press, 1962
- Chatelain-Ponroy S., Sponem S. (2007), « Evolutions et permanence du contrôle de gestion », *Revue Economie et Management*, n° 123, avril, pp. 12-21.
- Crozier M. et Friedberg E. (1977), *L'acteur et le système*, Editions du seuil.
- Ctioui T., Soulerot M. (2006), « Quelle structure des connaissances dans la recherche française en comptabilité, contrôle et audit ? Une étude bibliométrique de la revue CCA sur la période 1995-2004 », *Revue Comptabilité-Contrôle-Audit*, tome 12, vol. 1, mai, pp. 7-26.
- Dodd D., Favaro K. (2007), « Managing Conflicting Objectives: Overcoming Short-Term vs. Long-Term and Other Management Tensions », *Harvard Business Review*.
- Dunk A.S. (1993), « The Effect of Budget Emphasis and Information Asymmetry on the Relationship between Budgetary Participation and Slack », *The Accounting Review*, 68, pp. 400-410.
- Dupuy Y., Travaillé D. (2003), *Les bases de la comptabilité analytique de gestion*, Paris, Economica.
- Emery F.E. and Trist E.L. (1963), « The Causal Texture of Organizational Environment », *Human Relations*, vol 18, pp. 20-26.
- Gervais M. (2000), *Contrôle de gestion*, Economica, 7<sup>ème</sup> éd., Paris.
- Goold M. and Campbell A. (1987), *Strategies and Styles: the Role of the Center in Diversified Corporations*, Basic Blackwell.
- Guizani C., Brunhes-Faure M. (2002), « De la construction budgétaire au pilotage de la performance », *Revue Echange*, n° 191, Août-Septembre, pp. 48-51.
- Hanson E.I. (1966), « The Budgetary Control Function », *The Accounting Review*, April, pp. 239-243.

- 
- Hirst M.K. (1987) « The Effects of Setting Budget Goals and Task Uncertainty and dysfunctional on performance : a theoretical analysis », *The Accounting Review*, 62, pp. 774-784.
- Hope J. Fraser R. (2000), « Beyond Budgeting », *Strategic Finance*, October, pp. 30-35.
- Hopwood A.G. (1972), « An Empirical Study of the Role of Accounting Data in Performance Evaluation », *Journal of Accounting Research*, supplement, p. 156-182
- Hopwood A.G. (1976), *Accounting and human behaviour*, Englewood Cliffs, Prentice Hall, Chapters 1 and 2.
- Langevin P., Naro G., (2003), « Contrôle et comportements : une revue de la littérature anglo-saxonne », Communication publiée dans les actes du 26<sup>ème</sup> congrès de l'Association Française de Comptabilité, Louvain la Neuve, 22 et 23 mai.
- Lawrence P.R. et Lorsch J.W. (1967), « Differentiation and integration in complex organizations », *Administrative Science Quarterly*, vol 12, n° 1, pp. 1-47.
- Lawrence P.R. et Lorsch J.W. (1967), *Organization and Environment: Differentiation and Integration*, Boston, Harvard University Press.
- Lorino P. (1993), *Le contrôle de gestion stratégique. La gestion par les activités*, Dunod.
- Lorino P. (1995), *Comptes et récits de la performance : essai sur le pilotage de l'entreprise*, Les Editions d'organisation.
- Malleret V. (1993), Une approche de la performance des services fonctionnels : l'évaluation des centres de coûts discrétionnaires, Thèse de doctorat, Université Paris-Dauphine.
- Meyssonnier F. (2002), « Au cœur du contrôle de gestion, la mesure », in Dupuy Y. (dir.), Ouvrage collectif : *Faire de la recherche en contrôle de gestion*, Vuibert, pp. 51-59.
- Naro G. (1998), « La dimension humaine du contrôle de gestion : la recherche anglo-saxonne sur les aspects comportementaux de la gestion budgétaire » *Comptabilité - Contrôle - Audit*, Tome 4, p 45-62
- Plane J.-M. (2000), *Méthodes de recherche intervention en management*, Paris, L'Harmattan.
- Raffournier B. (2003), « Comptabilité créative et normalisation comptable », *La Revue du financier*, n° 139, 1<sup>er</sup> trimestre, p. 74-84
- Savall H., Zardet V. (1992), *Le nouveau contrôle de gestion, méthode des coûts-performances cachées*, Editions comptables Malesherbes.
- Savall H., Zardet V. (2003), *Maîtriser les coûts et performances cachés*, Economica.
- Savall H., Zardet V. (2004), *Recherche en Sciences de Gestion : Approche Qualimétrique, Observer l'objet complexe*, Coll. Recherche en Gestion, Economica.

