

Morad Mousli

◆ Professeur en Finance et Contrôle de gestion ◆

Approche exploratoire de la relation cognitive des contrôleurs de gestion et des managers commerciaux face au management stratégique des directions générales : cas de trois sociétés cotées

Communication présentée lors des 7èmes Assises de la Vente, Journée de recherche *Sous le regard du client : réflexion prospective sur la construction de la performance commerciale des organisations*, IAE de Lyon, ISEOR, Manufacture des Tabacs, Lyon 8, 31 janvier-1^{er} février 2008



■ Résumé

Cette communication explore le champ dédié au système budgétaire autour de trois concepts connus que sont le style de management, la stratégie et la pression budgétaire ou *Budget Emphasis* et pose précisément la question de l'existence d'une forme d'inefficience résultant d'une utilisation partielle des compétences des commerciaux et des contrôleurs de gestion. Une approche exploratoire auprès de trois sociétés cotées a été conduite afin d'observer ces variables explicatives de la configuration du système budgétaire, comprendre comment elles interagissent afin d'apporter un éclairage sur l'existence de cette inefficience.

■ Abstract

This communication studies thoroughly the theme dedicated to the budgetary system through three well-known concepts that are the management style, the strategy and the Budget Emphasis and precisely lays down the question of a kind of inefficiency's existence resulting from a partial using of the Sales People and Management Controllers competencies. An exploratory approach through three quoted companies has been conducted in order to observe these explanatory variables of the arrangement of the budgetary system, how they interact in order to clarify the existence of this inefficiency.

■ Mots clés / Keywords

Style de management stratégique ; système budgétaire ; pression budgétaire ; sclérose fonctionnelle ; efficience / *Management style ; budgetary system ; Budget Emphasis ; functional sclerosis ; efficiency.*

Sommaire

Introduction	5
1 Corpus théorique	6
<hr/>	
1.1 Cadre théorique : management stratégique et pression budgétaire	6
1.2 Axes de recherche	7
2 Méthodologie	8
<hr/>	
2.1 Caractéristiques de l'approche exploratoire	8
2.2 Méthode de récolte des données.....	9
2.3 Type de traitement des données.....	9
3 Les résultats empiriques.....	10
<hr/>	
3.1 L'attitude des directions générales	10
3.1.1 <i>L'influence des directions générales dans le système budgétaire</i>	<i>10</i>
3.1.2 <i>La pression budgétaire exercée par les directions générales</i>	<i>12</i>
3.2 La latitude des acteurs du système.....	13
3.2.1 <i>Le niveau des responsabilités</i>	<i>13</i>
3.2.2 <i>Le niveau d'autonomie</i>	<i>15</i>
3.3 Modèle conceptuel.....	16
Conclusion	17
Bibliographie	18

Introduction

Le contrôle de gestion ainsi que ses potentielles missions sont au centre de nombreux questionnements et études (Goold et Campbell, 1987 ; Bouquin, 1991 ; Savall et Zardet, 1992 ; Lorino, 1993 ; Gervais, 2000 ; Berland, 2002) qui ont conduit à des résultats portant à la fois sur l'efficacité du contrôle et sur ses limites. Cependant, malgré la multiplication des études de cas ainsi que des tentatives de modélisation allant parfois jusqu'à préconiser la gestion sans budget (Berland 2002), ces travaux ont produit des résultats ne s'attachant qu'à l'efficacité du contrôle et non à l'efficacité dudit système. En effet, la question comportementale a été traitée, et en particulier par le prisme de la pression budgétaire comme biais de performance des acteurs du système que sont les contrôleurs de gestion et les commerciaux (Hopwood, 1972, 1976 ; Dunk, 1993 ; Naro, 1998 ; Berland, 2004 ; Besson, Löning, Mendoza, 2005) sans s'attacher à expliquer nettement la relation qui existe entre ces comportements, les finalités-fonctions et l'efficacité du système et le management stratégique des directions générales. Pourtant, dans le contexte instable et complexe des sociétés cotées, les directions générales (comme introductrices du contrôle dans l'organisation¹) sont en proie à des difficultés majeures quant à la conciliation des fonctions de pilotage et de mesure (Bouquin, 1989) du système budgétaire qui renvoient à des préoccupations respectivement stratégiques ou « courttermistes ». Il semblerait aussi que les fins de plus-values financières prennent le dessus sur le développement et l'innovation eu égard aux exigences d'efficacité exacerbées des marchés financiers (Charreaux, 2006 ; Degos, 2006 ; Pansard, 2006).

C'est pourquoi les objectifs de cette recherche sont de comprendre à partir de la configuration du système et de la pression budgétaire dite en anglais *Budget Emphasis*, d'une part, le choix des directions générales de configurer le système à des fins métronomiques plutôt que de pilotage d'autre part, si cette configuration n'est pas leur seule réponse possible à l'instabilité et l'incertitude de l'environnement et, enfin, si ces choix n'impliquent pas un sous-emploi des compétences des contrôleurs de gestion et des commerciaux. Aussi, les deux premières variables peuvent-elles justifier à elles seules une forme d'inefficacité (c'est-à-dire un écart entre les compétences dont disposent les contrôleurs et les commerciaux et celles mobilisées effectivement par leurs missions) et pourrions-nous, par le biais d'un raisonnement de forme empirique, expliquer cette relation ?

C'est pourquoi nous avons entrepris une approche exploratoire auprès de trois sociétés cotées par le biais d'une méthode qualimétrique fondée sur des entretiens semi-directifs et sur l'observation directe. En première partie sera dressé un état des lieux des travaux et études menés autour des variables de configuration du système budgétaire ainsi que nos axes de recherche. Les deuxième et troisième parties présenteront respectivement la méthodologie de recherche et les résultats obtenus ainsi que nos conclusions.



¹ Berland N., - Le contrôle budgétaire, Paris, 2002, pp. 71.

1 Corpus théorique

1.1 Cadre théorique : *management stratégique 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 (Barrett et Fraser, 1977 ; Hirst, 1987, Bouquin, 1991). L'analyse du contrôle comme modèle de gestion peut se faire selon un raisonnement systémique, autrement dit en considérant le contrôle comme un domaine d'activités particulières qui se décompose par définition de variables en interactions, d'un processus de transformation et d'un pilote (Gervais, 1994). Mais l'intérêt de ce raisonnement ne tient pas uniquement à la référence à la théorie des systèmes mais également à l'analyse qu'il autorise. En effet, la causalité systémique consiste à considérer effets et causes comme interdépendants 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 (Crozier, 1977). Nous pouvons donc observer le système budgétaire comme l'endroit où s'organise la fonction du contrôle et comme la source même du type de contrôle effectué au sein de la société.

De nombreux auteurs (Chandler, 1962 ; Woodward, 1965 ; Emery and Trist, 1963 ; Burns et Stalker, 1966 ; Lawrence and Lorsch, 1967) ont travaillé sur les impacts des variables structurantes d'une organisation qui sont soit de nature interne (taille, âge, technologie et stratégie) soit de nature externe (environnement) sur le système budgétaire. De nombreuses typologies ont été réalisées (Berland, 2002) en considérant qu'étant donné que se sont les directions générales qui pilotent le système budgétaire, ce dernier était configuré selon leur style de management. Goold et Campbell (1987) ont réalisé une synthèse de ces travaux pour construire une typologie qui se fonde sur l'attitude du centre (à dimensions managériale et stratégique) comme variable explicative du rôle du système budgétaire. Ainsi, trois axes sont apparus : la planification stratégique, à laquelle correspond une fonction d'autorisation de dépenses et d'évaluation non formalisée ; le contrôle stratégique, auquel correspond une fonction de coordination-communication ; et le contrôle financier, auquel correspond une fonction d'évaluation financière stricte. Aussi, plus la stratégie est importante moins le contrôle sera formel et prononcé. A l'inverse, moins la stratégie sera déterminante et plus le système focalisera sa mission sur l'évaluation strictement financière de la performance. L'autre variable centrale de nos travaux est la pression liée à la réalisation des résultats, autrement dit au respect des objectifs fixés et au processus budgétaire. De nombreuses études récentes abordent cette problématique par *Reliance on Accounting Performance Measures* (courant RAPM), c'est-à-dire en considérant que les managers commerciaux sont soumis à une pression forte quant à la réalisation de leurs objectifs. En effet, le système budgétaire a souvent été défini comme une démarche volontariste au travers de laquelle les dirigeants demandent aux commerciaux de se fixer eux-mêmes des objectifs (Hopwood, 1976). Ainsi, le système budgétaire répond à une logique contractuelle qui a marqué les modèles américains pour lesquels le budget traduit une négociation des commerciaux 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 (Brownell, 1982 ; Hirst, 1987 ; Dunk, 1993 ; Naro, 1998 ; Berland, 2004).

Ainsi, les conséquences les plus courantes sont la création de slack (ressources non nécessaires à la réalisation des objectifs mais demandées par les opérationnels pour se donner une plus grande marge), les manipulations comptables et l'orientation des actions sur le court terme (dit « courtermisme »). Cependant, les approches récentes n'ont pas abordé l'évolution du contrôle et par suite la pression budgétaire comme le résultat d'un renoncement conscient des directions générales aux autres rôles que pourrait jouer le système, ni comme seule réponse possible aux impératifs de résultat immédiat des marchés financiers.

1.2 Axes de recherche

Selon la typologie de Goold et Campbell, la configuration du système budgétaire est donc une conséquence de l'attitude du centre relevant d'une dimension à la fois managériale et stratégique. Il en résulte que le rôle du système et le type de contrôle exercé sont fondamentaux dans la définition et la mise en œuvre de la stratégie. Or, les choix des directions générales dans les sociétés cotées traduisent-ils une quête de performance à long terme par la mise en œuvre de la stratégie ou simplement la recherche de résultats immédiats ? Les tâches réalisées par les contrôleurs sont-elles vraiment de dimension stratégique ? Et la pression budgétaire est-elle une assise ou une barrière à une plus grande performance ? En outre, la configuration du système budgétaire est-elle efficiente ?

Nous avons retenus le style de management et la stratégie, au même titre que la pression budgétaire, comme variables explicatives de l'efficacité du système. Ces variables sont toutes trois liées à l'environnement qui peut se lire en trois axes : la complexité, l'instabilité et l'incertitude (Lawrence and Lorsch, 1967). Or, ces dernières années, la globalisation et les impératifs de plus-values sur les marchés financiers ont rendu, dans les sociétés cotées, le management stratégique de plus en plus tributaire des préoccupations de portefeuille et de rapidité de leur communication financière se focalisant ainsi sur une logique de résultats à court-terme au détriment de la stratégie. Dans un tel contexte, l'attitude du centre la plus plausible (c'est-à-dire comme réponse aux exigences de l'environnement) serait un contrôle financier qui induit un rôle de motivation, d'engagement et d'évaluation financière stricte pour le système et un contrôle de type évaluation-sanction (Berland, 2002). Néanmoins, au-delà de la confusion qui existe entre ces différents rôles pour le système, on peut poser l'hypothèse que leur contradiction ainsi que la pression budgétaire peuvent le rendre (le système), sinon contre-performant sur le court terme, du moins inefficace. En effet, le choix d'un rôle d'évaluation financière stricte pour le système, comme meilleur biais d'une performance immédiate, est incompatible avec l'exercice des fonctions d'évaluation ou d'engagement, mais elle suppose également des tâches afférentes à un contrôle de type évaluation-sanction qui consomment la majeure partie du temps des contrôleurs qui se focalisent sur leur réalisation eu égard à la pression liée à l'obtention des résultats (courant RAPM) mais également à la nécessité de les communiquer de plus en plus vite (Raffournier, 2003).

C'est pourquoi, nous avons entrepris une approche exploratoire afin, d'une part, d'observer la configuration du système par les directions générales, d'autre part, de comprendre la latitude (que l'on peut définir comme les niveaux de responsabilités et d'autonomie) laissée au contrôleur de gestion pour la réalisation de tâches liées à la stratégie (Lorino, 1993) et enfin de constater si la sous-utilisation des compétences des acteurs du système (contrôleurs et commerciaux) est source d'inefficacité.

2 Méthodologie

Notre démarche s'est inscrite dans une logique qualimétrique², fondée sur une approche singulière du terrain d'observation scientifique tournée des phases distinctes de récolte et de traitement des données elles-mêmes construites à partir d'une épistémologie singulière. Nous exposerons ici les caractéristiques de l'approche exploratoire (2.1), puis la méthode de récolte de données (2.2) et enfin le type traitement effectué (2.3).

2.1 Caractéristiques de l'approche exploratoire

La méthode qualitative a suivi une approche exploratoire conduite entre le 1er décembre 2005 et le 1er mars 2006 et fondée sur l'immersion en terrain d'observation scientifique, c'est-à-dire l'étude de documents, l'observation directe dans les différents services et une enquête qualitative qui a pris la forme d'entretiens semi-directifs qui ont touché au total 90 personnes appartenant à trois sociétés Alpha, Bêta et Sigma, toutes cotées en bourse et présentant un système budgétaire (Tableau 5.1). Ces trois sociétés présentent également une structure idoine, à savoir de type adhocratique avec un lien certain (« ligne hiérarchique ») entre les directions générales (« centre décisionnel ») et les managers commerciaux (« centre opérationnel »). Les trois sociétés présentent en somme trois attitudes distinctes comme styles de management stratégique au sens de Goold et Campbell (tableau 5.1).

Tableau 1 : Caractéristiques des sociétés sondées

Sociétés	Type d'activité	C.A (en millions)	Effectif sondé	Durée de l'enquête	Type de société
Alpha	Pharmaceutique	280	30	3 mois	Contrôle financier
Bêta	Service	131	30	3 mois	Planification stratégique
Sigma	Energie	98	30	3 mois	Contrôle stratégique

Le préalable de notre étude a été une immersion dans ces sociétés afin de nous assurer que l'attitude des directions générales renvoyait bien aux caractéristiques de la typologie de Goold et Campbell, avant de nous intéresser à la configuration du système ainsi qu'aux missions assurées effectivement par les contrôleurs et les commerciaux. Il nous a, aussi, semblé nécessaire d'aborder deux thèmes fondamentaux se rapportant directement à la relation entretenue entre la configuration du système budgétaire et le niveau de pression (attitude des directions générales) et les niveaux de responsabilités et d'autonomie des contrôleurs et des commerciaux. Ces deux thèmes ont donc été abordés sous quatre angles d'approches différents, à savoir la configuration du système, la pression budgétaire pour le management stratégique des directions générales et les niveaux de responsabilité et d'autonomie pour la latitude des acteurs du système qui ont présidé à la construction du guide d'entretien. Afin d'assurer une certaine « objectivité » à cette étude portant essentiellement sur la relation des directions générales aux acteurs du système, nous avons donc décidé en amont d'interroger ces derniers (contrôleurs et commerciaux) mais également liées au processus de fabrication d'informations financières (reporting, comptabilité(s), direction financière).

² Savall H., Zardet V., - Approche qualimétrique de l'objet complexe, Paris, Economica, 2004, pp. 242.

Tableau 2 : Répartition par fonction des personnes interrogées

Fonction	Service	Groupe ou filiale	Nombre
Directeur services partagés	Direction générale	Groupe	2
Directeur financier	Direction financière	Groupe	2
Chef comptable	Financier	Filiale	4
Contrôleur de gestion	Financier	Groupe	20
Contrôleur de gestion	Financier	Filiale	20
Comptable	Comptabilité	Groupe	8
Chef de produit	Marketing	Filiale	2
Directeur commercial	Marketing	Filiale	5
Commercial	Force de vente	Filiale	15
Ingénieur - technicien	Système d'information	Groupe	2

2.2 Méthode de récolte des données

Notre méthode de récolte de données, fondée sur l'approche qualimétrique, s'est donc appuyée sur trois sources d'informations : les entretiens semi-directifs, l'analyse de documents et les observations directes. Il nous a semblé nécessaire d'aborder deux thèmes fondamentaux se rapportant directement à la relation entretenue selon notre modèle théorique, à savoir la configuration du système budgétaire et le niveau de pression (attitude des directions générales) et les niveaux de responsabilités et d'autonomie des contrôleurs de gestion (latitude des contrôleurs). Ces deux thèmes ont donc été abordés sous quatre angles d'approches différents, à savoir la configuration du système, la pression budgétaire pour le management stratégique des directions générales et les niveaux de responsabilité et d'autonomie pour la latitude du contrôleur qui ont présidé à la construction du guide d'entretien. En plus des guides d'entretiens, nous avons fondé la récolte des données selon le principe de « l'observation directe » (Savall, Zardet, 2004) à savoir, le regard porté sur l'objet de recherche, ici le système budgétaire, à partir des comportements des acteurs et de la structure de l'organisation afin d'apporter une source supplémentaire, ici matériau plus « subjectif ». De la même façon, nous avons étudié certains documents inhérents au processus budgétaire (comptes de résultat, tableaux des flux de trésorerie) afin d'analyser quelques points techniques à comparer avec la description et l'opinion des acteurs sondés (entretiens). La multiplicité des informations récoltées nous assure aussi bien une variété de matériaux nécessaires à leur vérification que de confronter ces dernières afin d'assurer une véritable intersubjectivité contradictoire³ ainsi qu'une plus grande interactivité cognitive⁴ lors de la présentation des résultats aux acteurs sondés.

2.3 Type de traitement des données

Les analyses de données extraites de méthodes qualitatives sont au nombre de deux : la première se préoccupe de la singularité de l'individu et se concentre sur ses réponses propres, il s'agit de l'analyse verticale ; la seconde s'intéresse aux réponses données par thème et donc exclut

³ Intersubjectivité cognitive : elle provient des discussions et de l'échange des points de vue entre « l'intervenant chercheur » et les acteurs de l'organisation au moment de la présentation de « l'avis d'expert ». Savall et Zardet, (2004), op.cit. 143.

⁴ Intersubjectivité contradictoire : elle est construite en procédant à une discussion des résultats premiers d'une observation en terrain avec les principaux acteurs concernés. Elle naît aussi des dialogues et discussions avec les personnes sondées au sujet de leurs propres résultats présentés à l'ensemble lors de « l'effet-miroir ». Savall et Zardet, (2004), op.cit. pp. 221.

la perception individualisée, il s'agit de l'analyse horizontale. Nous avons retenu cette dernière pour l'analyse des données récoltées auprès des sociétés Alpha et Bêta pour construire nos résultats. Chaque entretien a fait l'objet d'un retraitement des notes sur Word pour arriver à des fiches par entretien de 10 pages environ (caractère 11, interligne simple). L'ensemble de ces résultats sera présenté dans les paragraphes qui suivent par grand thème. L'approximation de certains résultats est le fait de la méthode suivie qui n'a aucun caractère statistique propre ni l'utilisation d'un logiciel de traitement eu égard à la taille de l'effectif sondé. Le traitement de données, dans le cadre de notre processus de recherche, a suivi un processus fondé sur ce que Savall et Zardet (2004) nomment « l'effet-miroir⁵ », autrement dit, sur une présentation des résultats aux principaux acteurs sondés et interviewés lors de l'enquête. La présentation des premiers résultats a autorisé, de fait, un échange riche et apportant de nouvelles données sur la perception des acteurs sur leur propre jugement. Elle a permis, qui plus est, grâce à la prise de notes, aussi bien durant les entretiens que lors des concertations-débats, d'établir des phrases-témoins que nous avons utilisées dans notre travail de construction du modèle conceptuel et que nous présenterons, pour certaines, dans le corps de texte au moment de la présentation des résultats dans le développement suivant.

3 Les résultats empiriques

Nous allons donc faire état dans ce développement des résultats de l'approche exploratoire. Autrement dit, nous allons exposer la réflexion que nous avons conduite à partir des matériaux provenant des différents types de récoltes de données autour des deux thèmes que sont l'attitude des directions générales (3.1) et la latitude des acteurs du système (3.2). Afin de rendre plus pertinente cette réflexion, nous l'avons nourrie de phrases témoins d'acteurs interviewés qui apparaîtront en italique dans le texte.

3.1 *L'attitude des directions générales*

Il nous incombait, à l'endroit de la configuration du système, de comprendre la place prise par les deux dimensions respectivement managériale et stratégique et la latitude des acteurs de réaliser des tâches de conseil eu égard aux fonctions supposées du système. C'est pourquoi nous avons organisé ce développement (comme les guides d'entretiens) autour des deux sous-thèmes centraux que sont l'influence des directions générales dans le système budgétaire et la pression qu'elles mettent sur les acteurs dudit système et en particulier sur les commerciaux quant à l'obtention des résultats compris dans le budget.

3.1.1 L'influence des directions générales dans le système budgétaire

Ce thème avait vocation à nous éclairer sur la relation a priori étroite qu'entretiennent les directions générales à la configuration du système budgétaire. Rappelons, en effet, que notre hypothèse d'efficacité du système repose en premier lieu sur la relation causale (restant à déterminer) entre le style de management stratégique des directions générales et les fonctions et rôles dudit système. Nous avons commencé notre observation et notre enquête autour des deux dimensions retenues par Gould et Campbell dans leur typologie pour expliquer l'attitude du centre. En effet, les directions générales configurent le système budgétaire afin de lui faire jouer un rôle précis (fonction du contrôle) qui peut aller de l'évaluation non formalisée à l'évaluation financière stricte en passant par la socialisation ou la communication. Cette fonction induit pour le système un

⁵ L'effet-miroir s'élabore selon une méthode précise à partir des notes d'entretiens et permet une validation interne des connaissances produites. Savall et Zardet, (2004), op.cit. pp. 333.

type de contrôle qui suggère donc un ensemble de tâches précises dont la réalisation est à la charge des contrôleurs de gestion. Le style de management stratégique, associé à la dimension stratégique, influence donc directement les tâches réalisées par le contrôleur mais encore la valeur ajoutée de celles-ci. La variable pouvant expliquer le style de management stratégique des directions générales et la dimension stratégique - autres que les variables internes - sur laquelle nous avons travaillé est l'environnement (Lawrence and Lorsch, 1967). L'environnement complexe des sociétés cotées sondées révèle en premier lieu une nécessité de planification stratégique comme attitude du centre, fondatrice d'une meilleure veille stratégique et d'une plus grande capacité d'adaptation à long terme. Ainsi, le système pourrait jouer le rôle de prévision et de contrôle non formalisé qui s'appuierait sur un contrôle de type prévision-planification. Or, l'effort des sociétés pour faire face aux conditions de leur marché « mouvant-réactif » (Emery et Trist, 1963) ainsi que le rôle accru de la recherche et du développement déstabilisent l'environnement. De plus, l'interdépendance de ces aspects économiques avec la volatilité des marchés financiers accroît l'incertitude et par conséquent les exigences de plus-values financières à court terme, de communication excessivement prompte et d'une plus grande transparence pour asseoir leurs décisions. C'est pourquoi, les directions générales exercent davantage un contrôle financier, nécessaire à la meilleure satisfaction desdites exigences.

« Il nous est difficile de nous motiver lorsque le budget propose des objectifs difficilement réalisables ou bien totalement superflus et qui seront utilisés pour notre évaluation » (Directeur commercial - Société pharmaceutique).

Par ailleurs, ces sociétés utilisent un budget standard qui est revu régulièrement lors de sessions périodiques de « révision budgétaire » dont la finalité est de faire glisser le budget vers la réalité afin de ne pas constater des écarts trop importants en terme d'exercice. Or, cette méthode a tendance à diminuer la motivation des acteurs du système et en particulier des opérationnels dont les objectifs semblent totalement instables.

« L'utilisation de budgets glissants n'est pas une solution car il semble que chaque révision budgétaire revoit nos objectifs à la baisse selon un processus purement arithmétique qui ne rend pas compte de notre réalité et qui a même tendance à démotiver » (Manager commercial - Société de service).

À vouloir trop en faire supporter au système budgétaire dans le cas où le centre exerce un contrôle financier, on a fini par n'assurer que partiellement les différents rôles sans être ainsi efficient dans l'exercice des fonctions de motivation, d'engagement ou d'évaluation financière stricte. Ce n'est d'ailleurs pas au moment de sa configuration mais davantage dans son évolution (Berland, 2002) que le système budgétaire rencontre ces problèmes qui ont été en partie tranchés (et non réellement résolus) dans les sociétés cotées qui ont fait le choix d'assurer en priorité une fonction d'évaluation financière stricte au détriment des autres en ce que cette dernière répond davantage aux exigences des actionnaires sur les marchés financiers.

« Notre rôle est fixé à l'avance, par contrat et par habitude. Je ressens une nécessité absolue de nos responsables hiérarchiques de nous garder sous pression et près des préoccupations budgétaires. Le budget est depuis longtemps le principal outil dont on dispose pour communiquer avec nos collaborateurs, qu'ils soient comptables, managers ou externes, et plus encore aujourd'hui que les révisions budgétaires tendent à se multiplier » (Contrôleur de gestion - Société pharmaceutique).

Nous avons ainsi mis en exergue la relation qui existe, aux yeux des acteurs interviewés, entre le style de management stratégique des directions générales et la configuration du système budgétaire, autrement dit des fonctions exercées par ledit système et du type de contrôle assuré en son sein. Au-delà de ces attributs (approche systémique), nous avons également observé que, selon les acteurs, le système produisait des finalités souvent en relation directe avec les missions d'efficacité et d'efficacité de l'organisation assurées aussi bien par les comportements idoines que par l'information comprise dans les états financiers.

3.1.2 La pression budgétaire exercée par les directions générales

Ce sous-thème a introduit, plus que l'idée, la relation qu'entretiennent les directions générales et les acteurs du système budgétaire, relation au sens cognitif, autrement dit en tant qu'individus. Aussi, nous avons interrogé l'ensemble des acteurs interviewés sur la place prise par la pression budgétaire, son origine ainsi que ses conséquences quotidiennes.

« Notre travail consiste aussi bien à communiquer l'information financière qu'à la vivre finalement. Nous sommes rarement tranquilles. Il faut constamment tenir compte des délais, des impératifs, des tensions également que l'on anticipe en cas d'erreurs ou bien encore d'écarts trop importants » (Responsable comptabilité - Société d'énergie).

La pression budgétaire a été citée (en tant que telle) à de très nombreuses reprises pour qualifier la difficulté à réaliser les objectifs budgétés. À ce propos, de nombreux acteurs ont souligné que cette pression était, au demeurant, un résultat de leur propre travail, autrement dit de la performance de l'organisation dont ils étaient les parties prenantes. Aussi, il semblerait qu'en cas de difficultés commerciales, la pression soit élevée comme dans le cas de difficultés sur le marché de référence au point que nous puissions postuler que la pression est belle et bien une constante.

« Pouvons-nous parler de pression dans notre cas de figure : oui ! Elle est une forme d'angoisse, de tension permanente en fait. Ces dernières années, nous avons appris à vivre avec, ce qui ne veut pas dire que nous soyons à même de bien la vivre » (Manager commercial - Société pharmaceutique).

La pression budgétaire a été caractérisée par plusieurs éléments liés au style de management stratégique des directions générales. Tout d'abord, par la présence des directions générales dans le système budgétaire et en particulier dans le processus budgétaire. Autrement dit, la pression est liée à la seule présence des dirigeants à des moments clés comme l'établissement du budget ou bien encore les négociations qui s'ensuivent. En effet, le budget, élément prégnant du travail des contrôleurs, est compris comme un biais de communication à part entière aux mains des contrôleurs ainsi que des opérationnels (concepteurs et utilisateurs, acteurs du système) mais à la « solde » des directions générales (commanditaires). Aussi, le travail des contrôleurs est intimement lié à ce budget et aux exigences managériales des dirigeants en cela qu'il leur faut (aux contrôleurs) établir des prévisions et par suite des contrôles qui satisfassent en premier lieu les directions générales.

« Nous avons toujours conscience que notre travail est d'abord de jouer avec les chiffres. Voyez dans cette parabole le fait que nous soyons toujours en prise avec les directions générales : au moment de la construction du budget, des négociations d'enveloppes budgétaires, des

reporting, de l'exercice de communication. Toutes ces étapes font écho de notre situation très difficile entre les opérationnels d'une part et les dirigeants d'autre part » (Contrôleur de gestion - Société de service).

Ensuite, les acteurs ont fait part du niveau de pression introduit par les directions générales au moment des clôtures mensuelles et trimestrielles, autrement dit au moment de leur contrôle. En effet, l'autre pendant fondamental du contrôle budgétaire se situe dans l'évaluation financière des résultats et la transmission des informations aux dirigeants qui, selon leur positionnement et leur style de management stratégique, effectueront eux-mêmes un contrôle ad hoc à des fins de communication, d'une part, et d'actions correctives, d'autre part. Plus le contrôle des directions générales est régulier, plus les contrôleurs (comme les opérationnels d'ailleurs) sont enclins à des comportements particuliers, voire dysfonctionnels qui touchent directement aux conséquences de ladite pression. C'est pourquoi, nous avons orienté ensuite nos observations sur l'étude des conséquences de la pression budgétaire.

« Le fait que les commerciaux anticipent tel ou tel jugement de la part des directions générales me semble naturel dans la mesure où le type de contrôle exercé par ces dernières impliquent un travail particulier, voire des choix particuliers qui se répercutent sur les missions des contrôleurs et par suite sur leurs comportements » (Responsable financier - Société d'énergie).

Par ailleurs, la pression budgétaire induit ce que l'on appelle des préoccupations de court-termisme. Autrement dit, elle incite, parfois inconsciemment, les acteurs et en particulier les contrôleurs de gestion, à proposer des actions correctives à très court terme (moins de trois mois) uniquement et plus les axes de développement à long terme. L'ensemble de ces premiers matériaux nous indique donc que la configuration du système budgétaire comme la pression sont liés, sinon causés, par l'attitude des directions générales en termes de présence et de contrôle dans le système budgétaire. À ce titre, nous avons orienté la seconde partie du guide d'entretiens et de nos observations sur la latitude des contrôleurs de gestion au regard de la configuration et de la pression dans le système, autrement dit aux niveaux de responsabilités et d'autonomie admis en pareille situation.

3.2 La latitude des acteurs du système

La latitude des contrôleurs de gestion, définie comme le niveau de responsabilités et le niveau d'autonomie dont ils disposent dans le système budgétaire afin de mener à bien les tâches nécessaires à l'exercice des fonctions métronomiques comme de pilotage, tient en partie à la configuration du système mais encore à la pression des directions générales. Cette hypothèse, afin d'être vérifiée ici, a fait l'objet de deux sous-thèmes tenant respectivement au niveau de responsabilités des acteurs et à leur niveau d'autonomie.

3.2.1 Le niveau des responsabilités

Ce que nous avons au départ défini comme niveau de responsabilités dans nos travaux tenait davantage aux missions confiées aux acteurs dans le système budgétaire, et en particulier à la nature des tâches qui leur échoient. Seulement, notre approche exploratoire a fait ressortir deux dimensions inhérentes à ce niveau de responsabilité : la nature des tâches confiées ainsi que le temps imparti à leur réalisation. Tout d'abord, nous avons relevé que les responsabilités des acteurs tenaient à la configuration du système, soit, en somme, au management stratégique des directions

générales. Aussi, les tâches confiées aux acteurs renvoient implicitement ou non à des choix faits a priori par les directions générales quant aux fonctions à exercer afin que le système soit efficace.

« Les tâches que nous réalisons sont très répétitives, quasi-symptomatiques tant nous avons l'habitude de les faire. Seulement, il semble difficile de dire comment elles sont vraiment décidées. Je suppose simplement que l'on observe une vraie relation entre notre travail et les exigences managériales de telle sorte que l'on peut dire que notre niveau de responsabilités en dépend » (Commercial - Société de service).

Seulement, ces tâches, sinon plus nombreuses, tout du moins de même niveau, renvoient au processus budgétaire qui lui-même est inhérent à la structure du système. Ainsi, une activité de pilotage ne semble possible qu'à la seule condition que la configuration du système le permette. Seulement, de nombreux acteurs ont fait référence à des tâches tout à fait ponctuelles qu'ils réalisaient afin de nourrir les « *décisions stratégiques* » des directions générales lorsque les données dont ils disposaient le permettaient. Aussi, il semble que le niveau de responsabilités des acteurs du système soit également une situation contingente qui tient non seulement à la configuration de ce dernier mais également aux relations d'acteurs (jeu de pression) comme comportement justifiant (ou non) la possibilité de prendre en charge plus de responsabilités. En effet, la latitude des contrôleurs tient bien aux responsabilités qu'ils doivent assumer, seulement, ces dernières sont-elles inscrites précisément dans un contrat comme dans la structure ?

« Nos responsabilités sont très souvent liées au processus budgétaire, c'est à dire au budget et aux contrôles et reporting que l'on assure. Seulement, de nombreuses tâches ponctuelles tiennent également au temps dont on dispose et, bien qu'inscrites nulle part, il nous échoie de les réaliser car elles sont parfois attendues comme des résultats de notre travail » (Contrôleur de gestion - Société pharmaceutique).

Nous pouvons donc postuler ici que le niveau de responsabilités des acteurs tient à la configuration du système mais également à une certaine situation contingente qui renvoie à la situation d'hétéronomie supposée dans un système entre les acteurs et le pilote. En effet, dans le cadre de l'adoption des IAS/IFRS, les sociétés cotées ont pour obligation de multiplier l'information financière et par conséquent de décliner leurs états financiers selon des critères plus nombreux et plus précis ce qui implique que les acteurs consacrent davantage de temps aux tâches inhérentes à la production d'informations financières. Aussi, il semblerait évident que l'exercice d'une pareille fonction exclut toute autre forme d'activité.

« Tous les contrôleurs de gestion passent leur temps à évoquer le budget, à travailler le budget ou bien même à en rêver lorsqu'ils pensent à l'année suivante. Il faut dire que c'est la priorité qui veut ça et non pas les contrôleurs eux-mêmes » (Ingénieur commercial - Société de service).

En outre, l'exercice d'une fonction d'évaluation financière stricte, par exemple, comme antinomique des rôles de motivation ou d'engagement, et par suite le temps alloué par les contrôleurs à un contrôle de type évaluation-sanction et au reporting financier, semblent, de fait, rendre toute autre fonction inaccessible. Autrement dit, le contrôleur serait immobilisé par l'exercice de tâches induites par cette fonction et ce type de contrôle. Ceci pourrait, en partie,

justifier notre hypothèse d'inefficience du système lorsque l'on sait que les deux fonctions occultées sont davantage en lien avec la stratégie et la performance à long terme.

3.2.2 Le niveau d'autonomie

Les conséquences de la pression budgétaire en termes de comportements sont connues mais nous avons approfondi aussi bien nos premières conclusions sur la latitude concédée aux acteurs que celles des études antérieures pour établir si ladite pression n'empêchait pas les contrôleurs de gestion de s'engager dans d'autres activités en ce qu'ils sont évalués en premier lieu sur les tâches liées à la réalisation d'une meilleure performance financière à court terme. Autrement dit, la pression ne résulte-t-elle pas d'un choix des directions générales - au même titre que la nature et le poids des tâches données à réaliser au contrôleur par la configuration du système - de « garder » le contrôleur dans les limites supposées de la fonction d'évaluation financière stricte du système ?

« Il est très probable que les dérives que l'on connaît à présent et liées au budget ou à la pression du budget, constituent une façon comme une autre d'arriver à un meilleur résultat et que les directions bien que ne l'assumant pas, parient davantage sur cette pression et sur ce qu'elle entraîne pour parvenir à réaliser ces résultats. (Contrôleur de gestion - Société de service). »

Ainsi, quelle est la place de la pression budgétaire dans le management stratégique des directions générales ? Peut-on parler d'une forme de management à part entière ? Autrement dit, la pression budgétaire est-elle vécue comme un vecteur de performance et a-t-elle un lien avec la latitude des contrôleurs dans la fonction d'évaluation financière stricte du système ? Les approches antérieures ont évoqué en masse les conséquences de la pression budgétaire en termes de dysfonctionnements et de comportements souvent négatifs. Nous nous sommes reposés sur les principaux résultats connus, notamment sur les comportements induits (création de slack, manipulations comptables, courtermisme) afin d'appréhender une question clé dans notre étude, c'est-à-dire la volonté des directions générales de maintenir les acteurs du système budgétaire sous pression sur le plan cognitif. Ainsi, la volonté certaine des responsables hiérarchiques de nourrir la pression afin d'assurer une meilleure performance à court terme - envers et contre tout - a été largement retrouvée dans les propos recueillis. En effet, bien que la notion de « manipulations comptables » n'ait été que peu prononcée, nous avons pu relever fréquemment des références au slack organisationnel et au courtermisme.

« Le résultat de la pression hiérarchique sur la qualité du process budgétaire ainsi que sur la réalisation des résultats nous empêche d'être véritablement concernés par les autres questions de nature stratégique, par exemple. Il s'ensuit que nous focalisons notre attention sur le contrôle en plus d'y passer presque la totalité de notre temps puisque nous savons d'emblée que nous serons jugés là-dessus. » (Contrôleur de gestion - Société pharmaceutique).

Il semble dès lors que le rapport entre la pression budgétaire et le dynamisme des acteurs, autrement dit l'organisation du travail, leur priorité et le temps imparti à un contrôle de type évaluation-sanction soit de nature « cause à effet » de telle sorte que lorsque la pression augmente (prévisions élevées, délais raccourcis, enveloppes allégées, etc.), l'acteur se concentre davantage sur le respect des objectifs jusqu'à atteindre un paroxysme qui le conduit à négliger toute autre activité mais également aux comportements dysfonctionnels connus. Ceci implique en somme que les acteurs sont autonomes lorsque les directions générales admettent cette autonomie. Nous retrouvons donc ici la relation fondamentale de la théorie socio-économique avec, d'une part, les interactions entre la structure (fonctions du système, E.R.P, connaissances et savoirs des acteurs) et

les comportements de ces derniers (ici, les choix ou renoncements) et, d'autre part, les conséquences dysfonctionnelles que nous reconnaissons à la pression budgétaire entre autres. Aussi, il est important ici de faire le lien entre les comportements dysfonctionnels comme conséquence de la pression budgétaire et l'autonomie des acteurs, elle-même résultat de ladite pression mais qui introduit ici des choix ou renoncements, autrement dit la volonté des commerciaux et des contrôleurs d'assurer ou non certaines tâches.

« Nous rencontrons souvent des résistances à nos idées, notre volonté de faire évoluer la situation, les fonctions, les responsabilités. La pression du budget me conduit plus facilement à renoncer qu'à choisir en fait. J'ai l'impression de ne pas pouvoir aller au-delà d'une limite posée d'abord par la configuration et ensuite par la pression des directions générales. C'est une forme de sclérose ! » (Contrôleur de gestion - Société pharmaceutique).

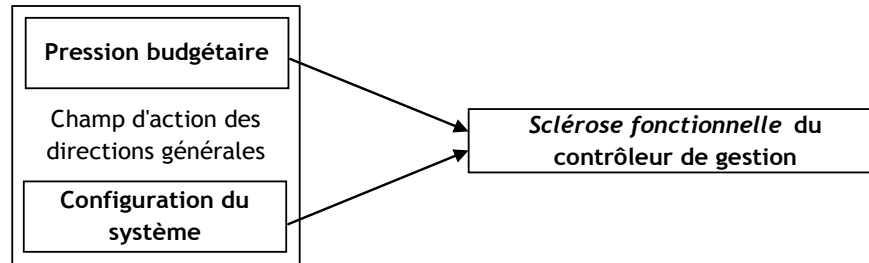
Les différents propos convergeaient sur le point précis et ô combien fondamental stigmatisant le comportement des acteurs face à la pression budgétaire, à savoir les choix (assumés ou non) de réaliser des activités plutôt que d'autres. Ainsi, nous avons relevé que les acteurs de gestion voient leur autonomie réduite par la pression lorsqu'ils choisissent des tâches au détriment d'autres (renoncement) alors que ces dernières sont comprises malgré tout dans leur niveau de responsabilités.

3.3 Modèle conceptuel

L'hypothèse posée au départ de notre approche exploratoire par notre modèle théorique est celle que le management stratégique des directions générales peut expliquer l'efficacité même du système budgétaire eu égard à la latitude concédée à ses acteurs. Afin de faire la lumière sur la relation singulière du management stratégique à ladite latitude, nous avons fait émerger une nouvelle hypothèse à partir de ces résultats explicitant sur le plan socio-économique la réduction de la latitude comme effet de la configuration du système et de la pression budgétaire, toutes deux inhérentes au style de management stratégique des directions générales : la « sclérose fonctionnelle ». La *sclérose fonctionnelle* traduirait donc la situation dans laquelle le commercial ou le contrôleur voit sa latitude réduite aussi bien en raison de la configuration du système que de la pression à laquelle il est confronté. Cette notion de sclérose, relevée lors d'un entretien avec l'un des acteurs interrogés, renvoie implicitement aux deux dimensions de la latitude, à savoir le niveau de responsabilités qui tient davantage à la configuration du système ainsi qu'au niveau d'autonomie qui, pour sa part, renvoie plutôt à la pression budgétaire. Sur le plan étymologique, la notion de sclérose (au sens figuré) renvoie aussi bien à l'action même de l'acteur qu'à celle de son environnement. Aussi, nous pouvons poser qu'un acteur est soit sclérosé (environnement), soit se sclérose (action). Ces deux dimensions renvoient, bien évidemment, aux deux préalables de la théorie socio-économique sur la source des dysfonctionnements, autrement dit l'interaction des structures (« sclérosé ») et des comportements (« se scléroser »). Dans les définitions les plus classiques, nous retrouvons ainsi deux autres vocables : l'immobilisme et l'absence de dynamisme. La *sclérose fonctionnelle* pourrait être ainsi définie comme l'immobilisme et le manque de dynamisme d'un acteur dans le système budgétaire qui résulterait respectivement de la structure dudit système et des comportements dudit acteur dont les interactions suggèrent des dysfonctionnements sur le plan socio-économique. Enfin, cette sclérose est qualifiée de « fonctionnelle » en ce que, la réduction de la latitude a pour effet de négliger, voire de délaisser certaines fonctions devant être exercées par le système à l'avantage de celles dont le poids (structure) et l'importance (comportements) semblent les rendre exclusives. Dans les deux cas, la relation de ces variables à la latitude de l'acteur nous a autorisé l'hypothèse de « sclérose », autrement dit, la situation dans laquelle la latitude des commerciaux et du contrôleur de gestion

serait donc réduite au point que l'on puisse avancer qu'il est sujet à une forme de *sclérose fonctionnelle* (figure 1).

Figure 1 : Modèle conceptuel-La sclérose fonctionnelle des acteurs par le niveau de pression et la configuration du système



Conclusion

La relation du management stratégique des directions générales au « bon » fonctionnement du système budgétaire semble s'inscrire dans une relation cognitive avec les acteurs centraux que sont les commerciaux et les contrôleurs de gestion. En effet, d'une part la configuration même du système budgétaire et, d'autre part, la pression hiérarchique croissante mise par les directions générales (commanditaires du budget) sur les contrôleurs de gestion et les commerciaux (concepteurs et utilisateurs du budget), semblent rendre la fonction de mesure exclusive de toute activité liée au développement ainsi qu'à la planification stratégique. Il s'ensuit que les commerciaux et les contrôleurs occupent leur temps à la production de chiffres allant de la prévision à la communication de la performance financière (dites fonctions de mesure) rendant ainsi impossible l'exercice des fonctions de pilotage pour le système budgétaire et, ainsi, la meilleure utilisation de leurs compétences. Cette approche exploratoire a permis de mettre en avant aussi bien les origines de ce style de management stratégique et cette pression que sont les impératifs de plus-value financière à court terme (comme résultat immédiat - Savall et Zardet, 1992) que leur conséquence directe qu'est la sclérose des acteurs du système (immobilisme et manque de dynamisme). Cette *sclérose fonctionnelle* exacerbe les dysfonctionnements d'ordre comportemental résultant de la pression budgétaire (création de slack, manipulation comptable, préoccupations sur le court terme) mais entraîne également un sous-emploi des compétences que les acteurs pourraient dédier aux activités de conseil, ce qui entraîne une forme d'inefficience. Celle-ci pourrait être qualifiée de socio-économique en ce qu'elle résulte de la différence entre la performance financière - comme résultat immédiat - obtenue et la non-crédation de valeur fondée sur les compétences initiales des contrôleurs de gestion - comme création de potentiel (Savall, Zardet, 1992), mais également des conséquences comportementales inhérentes à la pression budgétaire.



Bibliographie

- Barret E.M., Fraser L.B. (1977), « Conflicting Roles in Budgeting for Operations » *Harvard Business Review*, juillet-août, pp.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, pp. 37-58.
- Besson M., Löning H., Mendoza C. (2005), « Les directeurs commerciaux face au processus budgétaire », Cahiers de recherche ESCP.
- Bouquin H. (1989), « Contrôle », in, Joffre P., Simon Y. (eds.), *Encyclopédie de gestion*, Economica (2ème édition 1997).
- Bouquin H. (2001), *Le contrôle de gestion*, 5ème éd., Coll. Gestion, PUF.
- Brownell P. (1982), « The role of accounting data in performance evaluation, budgetary participation and organizational effectiveness », *Journal of Accounting Research*, pp. 124-153
- Burns T.K., Stalker G.M. (1966), *The management of Innovation*, London Tavistock.
- Chandler A. (1962), *Strategy and Structure*, Cambridge Mass, MIT Press.
- Charreaux G. (2006), « Théorie financière et stratégie financière », *Revue Française de Gestion*, vol. 32 n° 160, janvier, pp. 109-138.
- Crozier M., Friedberg E. (1977), *L'acteur et le système*, Editions du seuil.
- Degos J.-G. (2006), « Diagnostic des performances financières en environnement IAS/IFRS », *La Revue du financier*, n° 161, septembre-octobre, pp.58-71.
- 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.
- Emery F.E., Trist E.L. (1963), « The causal texture of organizational environment », *Human Relations*, vol 18, pp. 20-26.
- Gervais M. (2000), *Contrôle de gestion*, Paris, Economica, 7ème éd.
- Goold M., Campbell A. (1987), *Strategies and styles: the Role of the Center in Diversified Corporations*, Basic Blackwell.
- 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.
- Hopwood A.G. (1972), « An Empirical Study of the Role of Accounting Data in Performance Evaluation », *Journal of Accounting Research*, supplement, pp. 156-182.
- Lawrence P.R., Lorsch J.W. (1967), « Differentiation and integration in complex organizations », *Administrative Science Quarterly*, vol 12, n° 1, pp. 1-47.
- Lorino P. (1993), *Le contrôle de gestion stratégique. La gestion par les activités*, Dunod.
- 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, pp 45-62.

-
- Pansard F. (2006), « Les investisseurs institutionnels et leur place sur les marchés financiers 2006 », *Cahiers Français*, Documentation Française, n° 331, mars-avril, pp. 58-64.
- Raffournier B. (2003), « Comptabilité créative et normalisation comptable », *La Revue du financier*, n° 139, 1er trimestre, pp. 74-84
- Savall H., Zardet V. (1992), *Le nouveau contrôle de gestion, méthode des coûts-performances cachées*, Editions comptables Malesherbes.
- Savall H., Zardet V. (2004), *Recherche en Sciences de Gestion : Approche Qualimétrique, Observer l'objet complexe*, Collection Recherche en Gestion, Economica.



