

Morad Mousli

L'inefficience des systèmes budgétaires dans les sociétés cotées : approche méthodologique



■ Résumé

Cette contribution explore le champ du contrôle de gestion par le prisme de l'efficience sur le plan socio-économique autour des variables centrales que sont la pression budgétaire ou *Budget Emphasis* et la sclérose fonctionnelle des contrôleurs. Elle aborde par ailleurs la démarche méthodologique nécessaire à la construction de nos hypothèses ainsi que les différentes étapes suivies par notre raisonnement scientifique.

■ Abstract

This article explores the area of management accounting throughout the aspect of efficiency on a socio-economic point of view around central variables that are budgetary burden or Budget Emphasis and the functional ossification of the management controllers. Moreover, it mentions the required methodological plan to build our hypothesis and the different steps of our scientific reasoning.

■ Mots clés / Keywords

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

Sommaire

Introduction	5
--------------------	---

1. Revue de la littérature et axes de recherche	6
1.1 <i>Cadre théorique : performance et pression budgétaire</i>	6
1.2 <i>Axes de recherche</i>	7
1.2.1 La sclérose du contrôleur dans sa fonction budgétaire	7
1.2.2 Inefficiency du système budgétaire sur le plan socio-économique	9
2. Méthodologie de recherche	10
2.1 <i>Etapas du raisonnement scientifique</i>	10
2.1.1 Paradigme et typologie de recherche	10
2.1.2 Raisonnement scientifique	11
2.2 <i>Fondements de notre thèse</i>	12
2.2.1 Problématique	12
2.2.2 Hypothèse centrale	12
2.3 <i>Méthodes de la recherche</i>	12
2.3.1 Approche fondamentale de forme abductive	12
2.3.2 Etude qualitative (approche exploratoire)	12
2.3.3 Etude quantitative déductive : inefficiency des systèmes budgétaires dans les sociétés cotées	13

Conclusion	15
------------------	----

Bibliographie	16
---------------------	----

Introduction

La question de la configuration du système budgétaire comme outil de planification et de mesure des résultats a nourri un large courant de pensée (Pyhrr, 1973 ; Barrett et Fraser, 1977 ; Dunk, 1989 ; Bouquin, 1991 ; Lorino, 1993 ; Gervais, 2000 ; Berland, 2002) qui a conduit à de nombreuses hypothèses sur l'élaboration du budget, les comportements induits par ce dernier (Naro, 1993 ; Langevin et Naro, 2003) et le pilotage de la performance (Savall, Zardet, 1992 ; Malleret, 1993 ; Guizani, 2002). Malgré la multiplication des approches fondées sur des typologies empiriques, des études de cas ainsi que des tentatives de modélisation allant parfois jusqu'à préconiser la gestion sans budget (Drtina, 1996 ; Berland 2002), ces travaux ont produit des résultats partiels et parfois contradictoires. L'une des raisons qui expliquent ce constat est liée précisément à la définition des variables ainsi qu'à leur utilisation. C'est pourquoi les objectifs de notre recherche sont dans un premier temps de répartir des variables centrales que sont la performance et la pression budgétaire, désignée en anglais par *Budget emphasis*, et dans un second temps de les utiliser pour faire apparaître deux autres variables que sont la sclérose fonctionnelle du contrôleur et l'inefficience du système budgétaire. En effet, d'une part les acteurs du système budgétaire (contrôleurs, opérationnels, comptables) sont tenus à la réalisation d'objectifs précis qui les placent sous une pression hiérarchique croissante et qui induit des comportements négatifs (création de *slack*, manipulations comptables). D'autre part, les contrôleurs occupent l'essentiel de leur temps à la production de chiffres et aux tâches présumées par la fonction budgétaire sans pouvoir assumer d'autres activités susceptibles de garantir une meilleure utilisation de leurs compétences. Ce sont précisément ces conséquences (comportements induits et sous-utilisation des compétences) qui entraînent un manque d'efficacité sur les plans économique et social. Afin d'avérer ces hypothèses, 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 susceptible de prouver l'interaction des différentes variables (performance, pression budgétaire et sclérose fonctionnelle) et d'en mesurer les conséquences en terme d'inefficience.

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 premier modèle conceptuel.



1 Revue de la littérature et axes de recherche

1.1 Cadre théorique : performance 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 (Baudet, 1951). La détermination des objectifs ainsi que le contrôle des performances se fait 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 (Hanson, 1966 ; Baret et Fraser, 1977 ; Hirst, 1987, Bouquin, 1991). Il n'est finalement qu'un aspect, une orientation pour ainsi dire du contrôle de gestion (Bouquin, 1995 ; Berland, 2002). Le contrôle de gestion vise pour sa part à assurer, par la mise en jeu d'un certain nombre d'outils, une meilleure maîtrise de la rentabilité et du développement des organisations (Bouquin, 1991 ; Lorino, 1993). Cette maîtrise relève en premier lieu de la Direction générale et des principaux cadres opérationnels et fonctionnels. Mais peut-on vraiment croire à une pérennité de la performance (Lorino, 1993) dans des entreprises ou organisations ayant avoué leur faiblesse en termes de réactivité stratégique devant l'accélération du changement de l'environnement sur fond de tétranormalisation (Savall, Zardet, 2005) et la complexité grandissante des marchés ? La force d'une entreprise cotée configurée en Groupe (Holding et filiales) provient de sa propension à définir une stratégie flexible et proche de la réalité mais aussi de sa capacité à la mettre en œuvre. Or, l'élaboration du budget étant très longue, les divisions sont dans l'obligation d'anticiper la demande sur le marché. Ceci est évidemment problématique en raison de l'approximation de résultats prévisionnels inhérente à la vitesse de développement des marchés et la multiplication des paramètres d'établissement de la stratégie (nouvelles normes, marchés émergents, obligations légales). Ces résultats que les entreprises veulent néanmoins précis sont par conséquent peu fiables voire dangereux en raison de l'amointrissement de la réactivité stratégique (Savall, Zardet, 1992) impliquée par les délais de réalisation des budgets. Il s'ensuit que l'outil de mesure de la performance que constitue le contrôle budgétaire a été contesté (Pyhrr, 1973 ; Hirst, 1983 ; Malleret, 1993 ; Berland, 2002) et certains auteurs ont même développé la voie appelée communément par les anglo-saxons *beyond budgeting* et qui signifie gestion sans budget (Drtina, 1996 ; Hope, Fraser, 2000 ; Berland, 2002).

L'autre pendant de nos travaux tient à la pression budgétaire naissant du système du même nom et relayée précisément par le budget. En effet, le système budgétaire qui commence à l'élaboration du budget et se termine par le contrôle des résultats, 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 (Argyris, 1952, Savall et Zardet, 1992, Berland, 2005). Mais la volonté des dirigeants de nourrir cette pression par le biais du budget, autrement dit de placer l'ensemble des acteurs du système budgétaire sous le joug de la réalisation des objectifs prévus, n'a pas été explorée dans les approches récentes. En effet, nous avons, dans le cadre de notre approche exploratoire, étudié la pression budgétaire comme une variable pouvant découler ou justifier de la performance sociale et économique de l'organisation mais également comme un lien avec l'autre variable induite par notre étude qualitative : la sclérose des contrôleurs dans leur fonction budgétaire. Cependant, les approches récentes n'ont pas abordé l'évolution du contrôle de gestion comme le résultat d'un renoncement

conscient des managers et des dirigeants soucieux d'exploiter une partie du potentiel des contrôleurs (lié à la fonction budgétaire) en négligeant les autres rôles. En effet, les différents rôles que peut jouer le contrôle - instrument de coordination et de communication, outil de gestion prévisionnelle et dispositif de délégation et de motivation (Bouquin, 1991) - ne sont pas avérés et moins encore les deux derniers. Ainsi, le temps passé à la réalisation du budget peut parfois consommer jusqu'à 100 % du temps de travail d'un contrôleur (Berland, 2002) rendant les autres rôles inaccessibles. Il s'agit d'une forme de sclérose de la fonction du contrôleur inhérente à la lourdeur de la réalisation du budget et à la pression budgétaire liée à l'atteinte des objectifs. C'est l'existence de cette variable et le lien avec la pression budgétaire que nous nous proposons d'étudier par le prisme de l'efficience plutôt que de la performance. En effet, la littérature dédiée au rôle que peut jouer le 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 le plan systémique ou bien le contrôleur sur les plans fonctionnel et comportemental. Notre recherche aborde également le contrôle sous l'angle structurel pour n'écarter aucun paramètre d'évaluation et, a contrario, les évaluer ensemble pour arriver à une notion qui dépasse celle de performance : l'efficience.

1.2 Axes de recherche

1.2.1 La sclérose du contrôleur dans sa fonction budgétaire

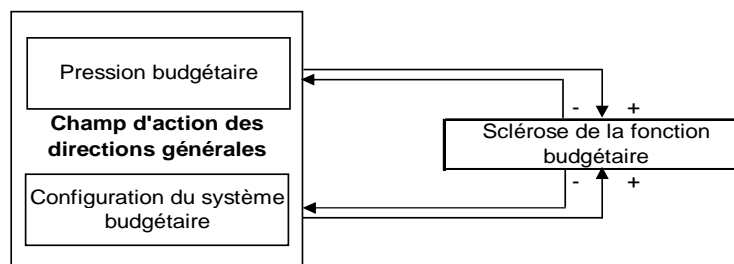
Nous avons observé dans notre approche exploratoire qu'au-delà de la confusion qui existe entre les différents rôles, parfois antinomiques, que l'on donne au contrôle de gestion (Barret et Fraser, 1977) se dessinait une forme de sclérose du contrôleur dont l'activité se limite aux différentes étapes comprises dans le système budgétaire. Cependant, les approches récentes n'ont pas abordé l'évolution du contrôle budgétaire comme le résultat d'un renoncement conscient des managers et des dirigeants soucieux d'exploiter une partie du potentiel des contrôleurs (inscrit dans le système budgétaire) en négligeant les autres rôles.

On peut apporter dès lors que le contrôleur est sclérosé par la fonction budgétaire, c'est-à-dire incapable d'évoluer et de s'adapter aux fortes mutations de l'environnement et de l'entreprise elle-même. Les attentions convergent vers l'outil et non plus vers son utilisation qui détourne la vigilance des contrôleurs et des directions générales sur les aspects financiers délaissant ainsi les autres fonctions liées au conseil ou à la stratégie. C'est donc la configuration du système budgétaire par les directions générales qui détermine naturellement le rôle du contrôleur de gestion et par suite ses implications dans la stratégie et dans sa mise en œuvre. 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, la fonction budgétaire du contrôleur de gestion était par essence vouée à effacer toutes les autres. En effet, la participation active du contrôleur dans la production d'informations financières, au cœur même du système budgétaire, n'a, du point de vue de cette attribution, jamais été aussi forte. Cette fonction, budgétaire par essence, semble exclure toutes les autres au point de scléroser le contrôleur dans les limites des tâches qu'elle suppose. Cette sclérose pourrait avoir deux origines. D'une part, elle serait le corollaire de la pression budgétaire inhérente à la recherche de la performance inscrite dans le budget. Ainsi, les contrôleurs, concepteurs et utilisateurs du budget, sont inévitablement touchés par cette pression

qu'ils ne pourront gérer qu'à la seule condition de réaliser les objectifs. Ceci implique donc qu'ils se focalisent sur la fonction budgétaire qui assure en premier lieu la réalisation des résultats prévus. Cette réalisation se faisant parfois au prix de certains comportements négatifs comme la création de slack (a priori) ou la manipulation comptable (a posteriori) nécessaires au respect des objectifs. D'autre part, on peut imaginer que la configuration du système budgétaire dans nombre de sociétés cotées traduit le dessein des directions générales d'obtenir une meilleure performance en impliquant le contrôleur uniquement dans cette fonction. Autrement dit, la volonté des commanditaires du budget d'arriver à une performance optimale qui passe inéluctablement par un renoncement aux autres rôles que le contrôleur pourrait jouer.

Aussi, le niveau de sclérose est déterminé aussi bien par le niveau de pression que par la configuration du système budgétaire. Il est alors possible d'imaginer que lorsque les contrôleurs de gestion ont admis et anticipé qu'ils seront jugés en priorité sur la qualité des tâches comprises dans le système budgétaire et surtout dans l'incapacité d'assurer une meilleure performance par l'exercice, par exemple, des fonctions de motivation ou de coordination autour de certaines activités de conseil, ils se concentrent davantage sur cette fonction. De la même façon, la configuration du système budgétaire indique le choix des directions générales de diriger le contrôleur dans une fonction et par suite de lui donner la liberté d'assurer d'autres rôles que celui consacré par ledit système comme l'indique la figure 1.

Figure 1 : Sclérose fonctionnelle du contrôle



En somme, la sclérose du contrôleur peut résulter soit de la pression budgétaire soit de la configuration même du système résultant de la volonté des directions générales de renoncer à tout autre rôle présupposé en théorie. Nous n'excluons cependant pas que cette sclérose puisse résulter d'une utilisation pathologique du budget et plus globalement du système qui le supporte, autrement dit, d'une situation somme toute exceptionnelle et singulière. C'est dans ce sens que nous avons entrepris notre étude empirique, afin d'apporter un éclairage sur l'existence de cette variable et son interaction supposée avec la performance et la pression budgétaire. Ces aspects ont été abordés dans notre approche exploratoire autour de deux thèmes dont l'un portait sur la configuration du système budgétaire et l'autre sur le comportement des directions générales face au rôle du contrôleur en termes de choix et de pression budgétaire. Ce sont les comportements induits par la pression budgétaire, d'une part, et l'utilisation partielle des compétences des contrôleurs inhérente à leur sclérose, d'autre part, qui nous ont conduits à l'examen de la notion d'efficacité plutôt que de performance.

1.2.2 Inefficience du système budgétaire sur le plan socio-économique

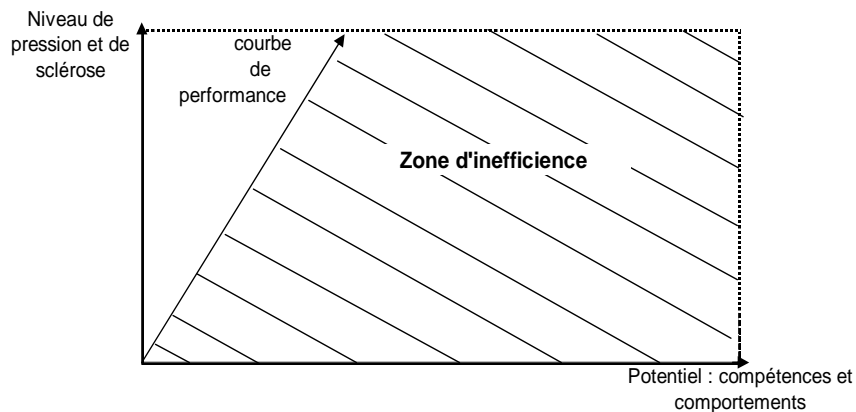
L'efficience peut être définie comme le rapport entre l'efficacité obtenue et les moyens qu'elle mobilise, autrement dit entre la performance d'une société et les ressources dont elle dispose. Sur le plan socio-économique, l'efficience renvoie à tout un ensemble de valeurs que partagent de nombreuses 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'efficience 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. Ainsi, l'approche socio-économique de la performance met en avant les individus d'une part - ainsi que leur propension à faire évoluer leurs relations interindividuelles pour une meilleure efficacité collective - et la structure de l'entreprise d'autre part, comme les facteurs de gain ou de perte d'efficacité économique. Or, il s'agit bien d'un rapport entre l'individu et la structure, ou autrement dit, du salarié et de son environnement comme étant propice ou non à l'efficience attendue par toute organisation. Il s'ensuit que ce lien entre l'individu et la structure peut-être décliné dans notre étude en lien entre les concepteurs-utilisateurs du budget et le système budgétaire.

En effet, la structure d'une entreprise ou organisation traduit la volonté des directions générales de construire un environnement de travail propice à la réalisation de leurs objectifs. Sa finalité est par définition de dégager une plus-value financière à partir d'une activité qui suppose des coûts et des profits. Afin d'obtenir une marge optimale, c'est-à-dire de maximiser le résultat, il est nécessaire que la structure admette aussi bien un tel niveau de performance, mais encore des collaborateurs disposés à y concourir pleinement. Aussi, l'efficience globale dans une société résulte du rapport entre la performance et les moyens mis en œuvre pour atteindre cette performance, autrement dit des résultats obtenus à partir d'un potentiel donné que l'on peut décliner en niveaux de compétences et de comportements.

Dans nos travaux, les moyens précisément mis en cause pour leur manque d'efficience relèvent précisément du système de mesure de la performance : le système budgétaire. Il suppose l'existence de deux référentiels, l'un portant sur les compétences attendues et présumées par les fonctions des acteurs du système budgétaire (contrôleurs, opérationnels et comptables), et l'autre concernant les règles de conduites et de comportements qu'ils doivent observer. Il s'ensuit que l'utilisation partielle des compétences des contrôleurs sclérosés dans la fonction budgétaire ainsi que les comportements négatifs induits par la pression budgétaire impliquent un sous-emploi du potentiel nécessaire à la réalisation de la performance escomptée. C'est la raison pour laquelle nous avons dépassé la notion de performance puisque, d'une part, elle s'attache beaucoup plus aux aspects économiques que sociaux et, d'autre part, elle ne met pas en avant le manque à gagner résultant du sous-emploi du potentiel des acteurs du système budgétaire. Ainsi, nous portons nos travaux sur l'hypothétique inefficience des systèmes budgétaires coupables de scléroser les contrôleurs de gestion et de pressuriser l'ensemble de ses acteurs. Nous avons traduit cette inefficience comme résultant d'un renoncement probable des directions générales aux autres rôles liés à la stratégie que pourrait jouer le contrôleur et à la volonté de maintenir les acteurs du système budgétaire sous pression. En effet, les rôles liés aux activités de conseil, passerelle vers

une plus grande performance (Bouquin, 1991 ; Savall, Zardet, 1992), sont inaccessibles au regard de la sclérose du contrôleur ce qui implique un écart entre la performance présumée par sa fonction stratégique (Bouquin, 1991 ; Lorino, 1993 ; Teller, 1999) et la performance avérée par sa fonction budgétaire. Cette inefficience serait d'ordre économique. Par ailleurs, si l'on considère certains des comportements induits par la pression budgétaire (*Slack*, manipulations comptables), nous sommes en droit de nous interroger sur l'écart qui existe entre le référentiel comportemental édifié par les directions générales - et « échafaudé » par la tétranormalisation (Savall, Zardet, 2005) - et les pratiques négatives révélées par de nombreuses études empiriques (courant RAPM). Cette inefficience serait d'ordre social. Ainsi, comme le montre la figure 2, plus le niveau de sclérose et de pression est élevé dans le système budgétaire, plus l'inefficience est prononcée au regard du sous-emploi de potentiel (compétences et comportements) des acteurs concernés. La performance réalisée peut ainsi être forte sans pour autant admettre une totale mobilisation du potentiel. Ce modèle a été construit à partir de l'hypothèse que la pression budgétaire, et par suite la sclérose induite par notre approche exploratoire, est liée à la recherche de performance et de son évaluation (Hopwood, 1972).

Figure 2 : L'inefficience du système budgétaire



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

2.1.1 Paradigme et typologie de recherche

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. Par ailleurs, l'approche de la modélisation donne l'occasion aux individus de l'entreprise ou organisation de participer pleinement à l'atteinte des objectifs dès l'élaboration de ces derniers. Ainsi, le contrôle de gestion change d'orientation en cela que les résultats ne sont plus une fin en soi mais un élément de la stratégie définie et conduite alors pour une meilleure délégation aux opérationnels jusque-là négligés. La modélisation est, pour cette raison, une approche sociale ou dite encore organisationnelle étant donné que l'action dans l'entreprise sera déterminée et totalement conditionnée par le rôle des acteurs de la stratégie. La mesure du réel demeurera en filigrane de l'action mais ne sera plus la finalité première du contrôle de gestion. 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.

2.1.2 Raisonnement scientifique

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 comme le montre le tableau suivant :

Tableau 1 : Itérations successives de formes abductive, inductive et déductive

Typologie de recherche	Formes de raisonnement	Méthode de recherche	Variables	Hypothèses
Fondamentale et empirique	Abductive	Qualitative	Performance Pression budgétaire	Le contrôle de gestion est tourné essentiellement vers des aspects financiers (système budgétaire) et le rôle majeur, sinon unique, du contrôleur est lié précisément au budget (fonction budgétaire).
Empirique	Inductive	Qualitative	Pression budgétaire Sclérose budgétaire	Le contrôleur de gestion est sclérosé par sa fonction budgétaire en raison de la pression budgétaire d'une part et de la configuration du système d'autre part.
Empirique	Déductive	Quantitative	Inefficience	Le système de contrôle budgétaire est source d'inefficience économique et sociale en raison des comportements induits par la pression budgétaire et de la sclérose du contrôleur de gestion dans sa fonction budgétaire.

2.2 Fondements de notre thèse

2.2.1 Problématique

La configuration du système budgétaire dans les sociétés cotées ainsi que la pression inhérente au budget ou *Budget Emphasis* génèrent une sclérose des contrôleurs de gestion dans leur fonction budgétaire ainsi que des pratiques négatives chez les autres utilisateurs entraînant ainsi une forme d'inefficience sur les plans économique et social au regard du sous-emploi du potentiel des individus en termes de performance et de comportements.

2.2.2 Hypothèse centrale

Les entreprises et organisations cotées ainsi que leurs filiales connaissent des dérives financières et des dysfonctionnements importants dans leur processus de production et de transmission de données comptables imputables a priori au seul cadre légal et conceptuel de la finance anglo-saxon alors que la problématique se trouverait dans la configuration même du système budgétaire et plus précisément dans le rôle attribué aux contrôleurs de gestion et la pression mise sur les utilisateurs du budget.

2.3 Méthodes de la recherche

La méthodologie de recherche que suit notre thèse est séquentielle, qualitative (recherche-intervention) et quantitative (questionnaire). Nous présenterons à présent les caractéristiques de l'étude qualitative et quantitative en précisant les modalités de passages des premiers résultats déduits à l'hypothèse induite qu'est l'inefficience.

2.3.1 Approche fondamentale de forme abductive

Nous avons défini à partir des travaux de recherche de DEA nos premières hypothèses de travail portant sur les variables de performance et de pression budgétaire. Nous avons récolté des données lors d'une recherche intervention (de nature socio-économique) portant sur le thème du contrôle budgétaire et de la configuration du système. L'immersion en terrain d'observation scientifique aura duré près de trois mois et nos conclusions, de forme inductive, nous ont permis de construire une première hypothèse. Elle apportait que le modèle actuel du contrôle de gestion et par suite du système budgétaire dans les sociétés cotées était dédié à la seule fonction budgétaire. Nous avons donc établi le lien avec les variables centrales de notre recherche que sont la performance et la pression budgétaire afin de comprendre si la configuration du système budgétaire était pertinente et répondait pleinement aux exigences d'efficience et normatives.

2.3.2 Etude qualitative (approche exploratoire)

Ce qui nous importait précisément était de comprendre le lien qui existe entre la pression budgétaire et l'impossibilité pour le contrôleur de gestion d'assurer d'autres tâches en dehors de celles dévolues par le système budgétaire. Aussi, la première variable peut-elle justifier à elle seule la seconde et, pouvons-nous, par le biais d'un raisonnement de forme empirique, expliquer cette relation. C'est pour répondre à ces questions que nous avons entrepris une approche exploratoire auprès de deux sociétés cotées par le biais d'une méthode qualitative fondée sur des entretiens.

La population sondée était composée essentiellement de contrôleurs de gestion et de fonctions liées ou proches du système budgétaire. Nombre de travaux portant sur la performance et sa mesure ainsi que la pression budgétaire étaient en général d'inspiration quantitative et avaient de ce fait recours à des questionnaires. Notre démarche était différente, notamment pour la variable de pression budgétaire abordée par le courant RAPM, puisqu'elle tentait de faire un lien entre deux variables, dont l'une était encore peu examinée par les approches antérieures.

C'est la raison pour laquelle nous avons opté pour une méthode de recherche qualitative fondée sur des entretiens semi-directifs conduits auprès d'une population éclectique (80 personnes) liée au système budgétaire et ce auprès de deux sociétés (une société pharmaceutique et une société du secteur public). Les matériaux récoltés ont été extraits plus globalement des entretiens semi-directifs qui abordaient deux thèmes :

- La configuration du système budgétaire par le prisme de la gestion du temps
- Le comportement de la Direction générale face au rôle du contrôleur de gestion

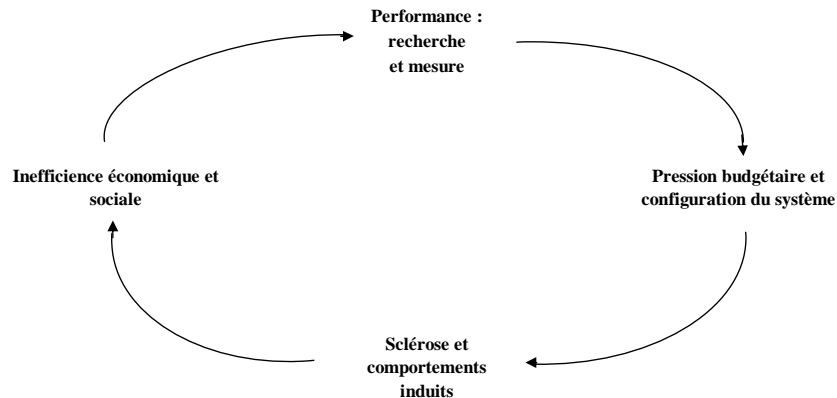
Ces thèmes ont permis de cerner plus précisément la variable de sclérose sous trois angles d'approches distincts : le temps imparti au contrôleur pour la fonction budgétaire, le comportement des directions générales dans le système budgétaire et la propension à évoluer des contrôleurs. Ces trois approches devaient apporter respectivement dans leur conclusion que le temps de travail du contrôleur était résolument dédié à la fonction budgétaire, que les dirigeants mettaient une pression toute particulière sur les tâches comprises dans le système budgétaire et qu'enfin le contrôleur était sciemment tenu à l'écart dans la prise de décisions d'ordre stratégique à long terme. Les résultats ont permis de mettre en avant par induction une troisième variable qu'est la sclérose du contrôleur de gestion dans sa fonction budgétaire (modèle conceptuel). En effet, nous avons, à partir des données récoltées lors des entretiens semi-directifs, effectué un lien certain entre la pression budgétaire et une sclérose des contrôleurs dans leur fonction budgétaire. Nous avons par ailleurs établi que la sclérose du contrôleur de gestion pouvait être le résultat de la configuration même du système, autrement dit la volonté des directions générales, commanditaires du budget, de l'empêcher de jouer d'autres rôles. Cette volonté de sclérose révèle ainsi un renoncement décisif aux rôles de conseil en stratégie qui place le système budgétaire au centre d'une interrogation clé : est-il inefficace ?

Afin de répondre à cette question et sur la base des deux premiers modèles conceptuels tirés de nos approches exploratoires et portant respectivement sur la sclérose des contrôleurs et l'inefficacité du système budgétaire, nous avons établi un troisième modèle conceptuel, modèle théorique, que nous utiliserons dans une approche quantitative déductive afin de vérifier si de nombreuses entreprises présentent bien les relations dudit modèle.

2.3.3 Etude quantitative déductive : inefficacité des systèmes budgétaires dans les sociétés cotées

Cette méthode quantitative déductive a donc pour objectif de vérifier et de valider les hypothèses de sclérose et d'inefficacité à partir du modèle théorique sur la spirale d'inefficacité du système budgétaire (figure 3). Pour ce faire, nous entreprenons la réalisation d'un questionnaire que l'on administrera durant le troisième trimestre 2006 et qui sera fondé sur les variables centrales de notre thèse : sclérose et inefficacité. Nous reprendrons les thèmes abordés lors de l'étude qualitative ainsi qu'un troisième thème lié plus précisément à l'inefficacité ainsi qu'à ses manifestations et sa mesure.

Figure 3 : Modèle conceptuel : Spirale d'inefficience du système budgétaire



La finalité de l'étude quantitative est de démontrer le lien qui existe entre les quatre variables centrales de notre thèse, autrement dit l'interaction entre la performance, la pression budgétaire, la sclérose ainsi que l'inefficience. En effet, les matériaux recueillis lors de notre étude qualitative ont permis de faire le lien entre la pression budgétaire et la sclérose des contrôleurs dans leur fonction budgétaire mais également de mettre en avant le renoncement probable des directions générales aux autres rôles du contrôle. Le système budgétaire serait inefficace puisque l'on renoncerait, d'une part, au potentiel des contrôleurs inhérent aux fonctions de conseils et de pilotage de la stratégie et, d'autre part, que l'on « pousserait » les contrôleurs à des comportements et des pratiques négatifs. Pour valider l'hypothèse que le système budgétaire est inefficace, il faudrait établir que le renoncement des directions générales est un choix conscient de scléroser les contrôleurs dans leur fonction budgétaire afin de les garder sous pression et d'arriver à des comportements permettant d'obtenir, a priori, une meilleure performance. Par ailleurs, il faudra souligner le lien de causalité entre chacune des variables.



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 déviants (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 le plan systémique ou bien le contrôleur sur les plans fonctionnel et comportemental.

Notre recherche a abordé le contrôle sous l'angle structurel, 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, 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 la fonction budgétaire dans les organisations étudiées relève aussi bien d'un biais configurationnel du système focalisé sur les aspects financiers à court terme que d'un renoncement des responsables hiérarchiques à la promotion des rôles mésestimés et jugés trop éloignés des impératifs de plus-value financière. 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 des acteurs du contrôle (contrôleurs, opérationnels et comptables) escomptable a priori.

L'approche méthodologique de notre thèse révèle un problème majeur à ce stade de notre étude quant à la pertinence d'une simple approche qualitative. En effet, afin de valider l'hypothèse de l'inefficience du système budgétaire dans les sociétés cotées par déduction, l'utilisation du questionnaire pourrait connaître quelques limites, notamment en ce qui concerne la validité des réponses. C'est pour cette raison que nous entrevoyons, à côté de l'approche quantitative classique, une seconde approche fondée sur la multiplication des hypothèses construites autour de différents scénarii. Cette méthode, appelée méthode des scénarios, pourrait apporter plus de pertinence quant à la qualité des matériaux ainsi qu'à la mesure de l'inefficience. Il s'ensuit que nous pourrions, dans le choix de la méthode scientifique dédiée à la validation du modèle conceptuel d'inefficience des systèmes budgétaires, élire une approche combinant du qualitatif (questions ouvertes pour chaque scénario) et du quantitatif (administration à une population choisie auprès de plusieurs sociétés).



Bibliographie

- Alexander D., Archer S., 2003. - *Miller international accounting standards guide*, Aspen Law & Business.
- Argyris C. 1952. - *The impact of budgets on people*, Ithaca, New-York : The Controllershship Foundation
- Baudet R. 1941. - « Le contrôle budgétaire et sa fonction », Thèse, Université de Lausanne.
- 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, p. 37-58
- Besson M., Löning H., Mendoza C., 2005. - « Les directeurs commerciaux face au processus budgétaire », Cahiers de recherche ESCP
- Bouquin H., 1994. - *Les fondements du contrôle de gestion*, Que sais-je ?
- Bouquin H., 2001. - *Le contrôle de gestion*, 5^{ème} édition, Gestion PUF.
- Bouvier P., 1995. - *Socio-anthropologie du contemporain*, Galilée.
- Dunk A.S. 1989. - « Budget Emphasis, Budgetary Participation and Managerial Performance a note », *Accounting, Organizations and Society*, 14, pp. 321-324.
- Dunk A.S 1992. - « Reliance on Budgetary Control, Manufacturing Process, Automation and Production Subunit Performance ; a Research Note », *Accounting, Organisations and Society*, Vol. 17, n°3/4, pp. 195 - 203.
- 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., Rolland G., 1991. - *Manuel de contrôle de gestion*, Dunod.
- Gervais M., 2000. - *Contrôle de gestion*, Economica, 7^{ème} édition, Paris.
- 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 », *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*, supplément, pp. 156-182
- Langevin P., Naro G., 2003. - « Contrôle et comportements : une revue de la littérature anglo-saxonne », Communication publiée dans les actes du 26^{ème} congrès de l'Association Française de Comptabilité, Louvain la Neuve.

-
- 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.
- Lyne S., Friedman A., 1996. - « Activity-based Techniques and the 'New Management Accountant' », *Management accountant*, vol. 74
- Malleret V., 1993. - Une approche de la performance des services fonctionnels : l'évaluation des centres de coûts discrétionnaires, Thèse de doctorat, Université Paris-Dauphine.
- 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
- Plane J.-M., 2000. - *Méthodes de recherche intervention en management*, Paris, L'Harmattan.
- Pyhrr P., 1973. - *Zero-Base Budgeting: a practical management tool for evaluating expenses* - John Wiley & Son, New York.
- Raffournier B., 2003. - « Comptabilité créative et normalisation comptable », *La Revue du financier*, n° 139, 1^{er} 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., 2003. - *Maîtriser les coûts et performances cachés*, Economica.
- Savall H., Zardet V., 2004. - *Recherche en Sciences de Gestion : Approche Qualimétrique, Observer l'objet complexe*, Collection Recherche en Gestion, Economica.
- Teller R., 1999. - *Le contrôle de gestion*, Editions Management et Société.

