

À quoi sert le contrôle budgétaire ?

Nicolas BERLAND*

Université de Paris IX Dauphine

Correspondance :

7, Bd Richard Lenoir
75011 Paris
Tel : 01 43 55 98 01
Email : nicolas.berland@wanadoo.fr

Résumé : Le contrôle budgétaire remplit, selon la littérature, de nombreux rôles. Leur multiplicité est d'ailleurs source de conflits. Mais le contrôle budgétaire sert-il à tous les usages auxquels on le destine généralement ? Pour répondre à cette question, nous examinons l'histoire du contrôle budgétaire et nous interprétons son utilisation, juste après son apparition, grâce au modèle de management stratégique de Goold et Campbell.

Mots clés : contrôle budgétaire – management stratégique – histoire – rôles – planification.

Abstract : Budgetary control is assumed to have many roles. So, these numerous roles can cause discrepancies. But is budgetary control used for every role we assume ? To answer this question, we studied the history of budgets and interpreted its uses with the Goold and Campbell's strategic management model.

Key words : budgetary control – strategic management – history – roles – planning.

* L'auteur est membre du Crefige de l'Université Paris IX Dauphine.

La littérature scientifique de gestion s'est depuis longtemps interrogée sur les usages des budgets et du contrôle budgétaire. Différentes fonctions leur sont dévolues : planification, évaluation, coordination, etc. Le contrôle budgétaire se voit ainsi attribuer un ou plusieurs rôles dans chaque entreprise. Plusieurs de ces fonctions sont pourtant incompatibles deux à deux. À trop attendre des budgets, les contrôleurs budgétaires, ou leur hiérarchie, ne les ont-ils pas finalement livrés à la critique ? Nous souhaitons, ici, réfléchir sur les usages qui leur ont été attribués à leur apparition en France à partir de 1930, afin d'essayer de mettre à jour des modèles d'utilisation. Notre but est de dégager un petit nombre d'idéaux-types d'utilisation du contrôle budgétaire, chacun d'entre eux faisant appel à une fonction dominante attribuée aux budgets.

Les archives ou des documents publics de huit sociétés ont été étudiés. Nous ne reprenons dans le corps du présent article que les principales conclusions concernant ces sociétés. Le lecteur, soucieux d'accéder aux sources et à une description complète des différents cas, peut se reporter à N. Berland [1999].

Tableau 1 - Les entreprises étudiées

Sociétés étudiée	Archives	Documents publics	Période
EDF-GDF	Oui	Oui	1946-1965
Pechiney	Oui	Oui	1929-1960
Saint-Gobain	Oui	Oui	1930-1965
Total-CFP	Oui	Non	1930-1965
Le Printemps	Non	Oui	1930-1950
Alsthom	Non	Oui	1930-1965
Electricité de Strasbourg	Non	Oui	1930-1935
PLM	Non	Oui	1930-1935

La méthodologie utilisée emprunte d'abord à l'histoire, puis recourt à des grilles de lecture de gestion pour l'interprétation des résultats. Pour chacune des sociétés, une étude de cas a été réalisée en se fondant sur une analyse critique des documents disponibles : recoupements des différentes sources entre elles et évaluations par rapport aux connais-

ces historiques actuelles. L'examen des pratiques de ces entreprises montre que le discours sur les budgets est touffu, voire confus et contradictoire. Il est difficile d'en tirer des conclusions claires, aussi un « détour de production » nous a semblé nécessaire pour comprendre l'usage qui est fait du contrôle budgétaire. Nous avons classé les cas d'entreprises à partir de variables pertinentes pour interpréter les usages du contrôle budgétaire. Nous nous sommes concentrés notamment sur les attitudes de la direction générale, quant à la détermination des objectifs de l'entreprise d'une part, et aux types de contrôle exercé d'autre part. M. Goold et A. Campbell [1987] ont proposé un modèle intégrant ces deux variables. Nous l'utiliserons donc, afin de dégager des catégories homogènes d'entreprises susceptibles d'utiliser de façon identique le contrôle budgétaire. Trois configurations stables se dégagent. Dans chacune d'entre elles, un ou plusieurs rôles pourraient dominer sans engendrer de contradictions. Les entreprises sont ainsi regroupées dans des catégories homogènes correspondant à des types de management stratégique. Ce classement et l'interprétation de l'utilisation du contrôle budgétaire qui s'ensuit ont été effectuées grâce au regroupement des thématiques abordées dans chacune des sociétés.

Dans une première partie, nous examinons les fonctions attribuées au contrôle budgétaire. Puis, nous développons, dans une deuxième partie, l'analyse de M. Goold et A. Campbell. Nous cherchons enfin, en troisième partie, à situer nos différents cas d'entreprise au regard de cette typologie, pour en déduire des utilisations spécifiques du contrôle budgétaire.

1. Les fonctions et contradictions du contrôle budgétaire

Les théoriciens ont depuis longtemps réfléchi aux différents rôles attribués au contrôle budgétaire. Mais depuis quelques années, les contradictions ne manquent pas d'apparaître entre tous ces rôles.

1.1. Les fonctions du contrôle de gestion

Le tableau 2 résume la littérature sur le sujet.

Tableau 2 – Les rôles du contrôle budgétaire

Études	Rôles du contrôle budgétaire
R. Baudet [1941]	la prévision et l'établissement du programme d'activité, l'observation continue des événements capables de modifier les prévisions, la recherche des causes d'écarts et la fixation des responsabilités, la coordination entre les différents services, le contrôle comptable des coûts de revient standards.
G. Hofstede [1967]	autorisation de dépenses, planification, prévision, mesure des résultats.
A. Hopwood [1974]	Coordination, délégation d'autorité, planification, motivation.
E.M. Barrett et L.B. Fraser [1977]	planifier, coordonner, motiver, éduquer, évaluer.
D.T. Otley [1977]	les budgets sont des objectifs, ils servent d'instruments de motivation, les budgets sont des prévisions, ils sont un moyen de communiquer, les budgets sont des standards pour évaluer la performance, ils sont un moyen d'augmenter la satisfaction au travail grâce à la participation.

L. Samuelson [1986]	<p>planification, coordination, contrôle des résultats, détermination des objectifs financiers, comparaison des performances, motiver financièrement, aider à la décision, habituer à penser avec une logique financière, rituel, habitude.</p>
S.R. Lyne [1988]	<p>les budgets servent à faire des prévisions plus qu'à motiver, ils servent à contrôler et à expliquer les écarts, ils n'exercent pas de pression sur les salariés, le degré de participation n'est pas grand, en dernier ressort, ils sont un instrument de motivation.</p>
P. Bunce et al. [1995]	<p>prévision financière, permet le contrôle des coûts d'exploitation et d'investissement, gestion des flux de trésorerie, fixation des objectifs pour l'entreprise mais aussi à titre personnel, planification des moyens et affectation des ressources, évaluation des performances, outil de communication qui accroît la visibilité, établissement des prix de cession, utile pour la détermination des coûts standards.</p>
H. Bouquin [1997]	<p>instrument de coordination et de communication, outil essentiel de gestion prévisionnelle, outil de délégation et de motivation.</p>

Les fonctions du contrôle budgétaire apparaissent très nombreuses. La question posée est donc de savoir si tous ces rôles sont vraiment à l'œuvre dans les entreprises. Agissent-ils tous en même temps ? Certains ne prédominent-ils pas selon des variables à définir ? De plus, des contradictions existent entre ces différents rôles.

1.2. Des divergences à surmonter

Les critiques adressées au contrôle budgétaire se comprennent mieux, si l'on prend en compte l'incompatibilité entre certaines fonctions. L'une des études les plus célèbres concernant ces contradictions est sans doute celle de E.M. Barrett, L.B. Fraser [1977]. Elle synthétise les conflits entre les différentes fonctions et tente d'apporter des solutions. Les auteurs attribuent cinq fonctions au contrôle budgétaire : planifier, motiver, évaluer, coordonner et éduquer, les deux dernières étant les moins importantes. Celles-ci ne peuvent toutes être exercées au même moment car cela engendre des conflits. La planification et la motivation posent problème : « *un budget opérationnel fondé sur ce qui est le plus probable court le risque de fixer des objectifs si bas que la motivation en sera affectée* ». Motiver s'oppose à évaluer : « *le budget le plus efficace pour l'évaluation pourrait être dénommé budget ex post facto [qui prend compte les événements imprévus] (...mais...) la motivation risque d'être diminuée par l'usage d'un standard ex post facto dans le processus d'évaluation* ». Planifier s'oppose aussi à évaluer : « *la direction devrait préparer un budget réaliste (planification) (...mais...) l'effet sur la fonction d'évaluation peut cependant être réduit, car ce n'est qu'à la fin de la période budgétaire que celui-ci servira à l'évaluation* ». E.M. Barrett et L.B. Fraser donnent d'autres exemples de contradictions qu'ils jugent moins importantes. Ils proposent également des solutions pour réduire l'intensité des conflits. Les remèdes consistent à établir plusieurs budgets ou des budgets glissants sur l'année ou encore des budgets différenciés selon les niveaux hiérarchiques. Ces solutions ne permettent pas de résoudre tous les problèmes ; elles en posent de nouveaux et sont coûteuses à mettre en place. Si nous rapprochons leur réflexion des critiques qui sont adressées aujourd'hui au contrôle budgétaire et aux budgets, il nous apparaît que la solution ne passe pas seulement par une sophistication croissante de l'outil, mais aussi par une réflexion sur les conditions nécessaires à son utilisation.

2. Vers trois idéaux-types

La diversité des applications du contrôle budgétaire dans les cas étudiés montre, au premier abord, une multitude d'expériences singulières. Chaque société correspond à une évolution unique [N. Berland 1999] et difficilement réductible. Afin d'essayer de réduire cette complexité, nous avons utilisé une grille théorique d'interprétation qui explicite les particularités observées. Il importe que cette grille d'analyse prenne en compte des variables pertinentes. Celle de M. Goold, A. Campbell [1987] paraît appropriée car elle met en regard deux variables : la nature plus ou moins décentralisée du système de planification avec le type de contrôle utilisé. Or, il s'agit de deux variables essentielles du processus de planification. Nous proposons que ces variables servent à prendre en compte les modalités de différenciation/intégration.

Le cadre théorique de M. Goold et A. Campbell est d'abord présenté, puis nous justifions notre choix, en comparant cette grille d'analyse à d'autres grilles concurrentes.

2.1. *Un modèle pour interpréter*

M. Goold et A. Campbell montrent l'existence de différents types de management stratégique selon l'attitude du centre (ou direction générale) dans la planification de la stratégie et dans son contrôle. En fonction de ces deux paramètres, ils définissent huit configurations possibles. Elles sont ensuite réduites à trois, les plus stables. Les cinq autres sont considérées comme des formes transitoires ou des impasses adoptées provisoirement par les sociétés.

Le contrôle budgétaire est un outil de la direction générale. Celle-ci prend bien souvent l'initiative de l'implanter dans l'entreprise. Aussi, il peut être pertinent de retenir l'attitude et le comportement du centre comme élément déterminant ses fonctions et sa configuration.

M. Goold et A. Campbell distinguent deux axes : le degré de participation du centre dans la définition des objectifs (participation à la planification) et le type de contrôle exercé.

Figure 1 - La typologie de M. Goold et A. Campbell

Figure non reproduite

Le contrôle exercé par le centre peut être stratégique ou financier, strict ou relâché. Un contrôle stratégique porte à la fois sur des informations financières et sur des informations non financières. Mais bien souvent, pour des raisons de simplicité, les informations financières dominent. Un contrôle financier ne considère pour sa part que des variables financières ; le budget prend alors toute son importance. Un contrôle relâché n'en est pas pour autant laxiste ; il faut simplement comprendre que les variables de contrôle peuvent être sujettes à discussion lors de la phase d'évaluation. Un contrôle strict correspond, pour sa part, à un jugement fondé uniquement sur les objectifs définis par avance et il impose le respect du budget. On remarque, en outre, que le degré

d'implication du centre dans le processus de planification est fortement corrélé avec le degré de décentralisation de l'entreprise.

2.2. *Évaluation par rapport à des typologies concurrentes*

D'autres typologies auraient pu être utilisées. Elles n'ont pas été retenues parce qu'elles définissent un cadre trop étroit pour notre compréhension de l'ensemble des variables affectant le contrôle budgétaire.

R. Simons [1990], utilisant la typologie de R.E. Miles, C.C. Snow [1978], trouve des comportements différents vis-à-vis des budgets selon le type de stratégie suivie. Chez les *defenders*, le centre gère les budgets alors que chez les *prospectors*, les opérationnels sont plus impliqués dans la gestion budgétaire. Cette approche est cohérente avec celle de M. Goold et A. Campbell, mais les caractéristiques du système de contrôle ne sont pas envisagées de façon approfondie, seule la place des acteurs dans la structure est prise en compte.

A. Hopwood [1972, 1974] définit une typologie des utilisations du contrôle budgétaire autour de trois axes :

- le management sous contrainte du budget (*budget constrained style of evaluation*). Il faut impérativement entrer chaque année dans l'enveloppe budgétaire. C'est une version très stricte du contrôle budgétaire ;
- le management à long terme du profit (*profit conscious style of evaluation*). Il s'agit de minimiser les coûts à long terme et d'utiliser prudemment la comptabilité et le contrôle budgétaire ;
- le management sans la comptabilité (*nonaccounting style of evaluation*). Le contrôle budgétaire et la comptabilité tiennent une place très faible dans l'évaluation faite par le supérieur.

Quoique assez riche, cette typologie laisse de côté certains aspects essentiels pouvant permettre de mieux comprendre le contrôle budgétaire. D.T. Otley [1978] conteste d'ailleurs certaines de ces conclusions. Seul l'un des axes utilisés par M. Goold et A. Campbell se retrouve chez A. Hopwood, à savoir le style de contrôle. Cette focalisation sur le mode d'évaluation qui n'est que l'un des rôles du contrôle budgétaire ne permet pas de prendre en compte d'autres variables tout

aussi importantes. D'autres dimensions qui paraissent essentielles méritent d'être réintégrées dans l'analyse. Ainsi, le type de structure formelle adopté par l'entreprise n'est pas évoqué. Le mode de division du travail est laissé de côté : comment la direction et les opérationnels se répartissent-ils les rôles ? Autant d'éléments qui semblent déterminer l'utilisation du contrôle budgétaire.

M. Kalika [1988] établit sa propre typologie des modes de planification et de contrôle dans les entreprises françaises. Il distingue quatre cas possibles :

- *profil de la classe 137* : ce sont des entreprises sans objectifs ni budgets définis de façon formelle. Le contrôle est très peu structuré et se réalise par supervision directe entre la direction et les opérationnels ;
- *profil de la classe 154* : ces entreprises disposent d'un système budgétaire minimal, souvent limité à un budget général. Les objectifs ne concernent que les commerciaux. Le contrôle n'est pas effectué par des fonctionnels, il s'agit d'un contrôle hiérarchique ;
- *profil de la classe 151* : des plans et des budgets sont définis pour chaque service. Le contrôle y est développé ;
- *profil de la classe 144* : pour ces entreprises, même les services habituellement sans budget, comme la recherche et le développement, sont soumis à des objectifs. Les moyens de contrôle sont divers. Des services fonctionnels travaillent à ces opérations. La planification et le contrôle sont très structurés.

Le contrôle budgétaire se rencontre le plus souvent dans les deux dernières catégories. Cette typologie permet surtout d'apprécier le degré d'utilisation de la planification et du contrôle. Son pouvoir discriminant est faible dans le contexte de nos études de cas.

H.A. Simon et *al.* [1954] fournissent aussi une typologie des différentes utilisations possibles de la comptabilité. Le management peut utiliser les données chiffrées de trois manières :

- pour juger de son action (*score-card*) ;
- pour décider des problèmes sur lesquels se concentrer (*attention-directing*) ;
- pour savoir comment améliorer les processus (*problem solving*).

Cette classification très large ne traite pas seulement du contrôle budgétaire mais de l'ensemble des utilisations des chiffres comptables. Elle ne correspond pas aux observations effectuées à partir des cas de l'étude. Elle n'a donc pas été retenue.

L'approche de M. Goold et A. Campbell permet de prendre en compte des variables telles que la configuration structurelle ou le type de variables de contrôle. Regroupées dans «le style de management stratégique», ces données permettent d'intégrer des phénomènes systématiquement associés à la mise en place du contrôle budgétaire. Elle intègre notamment la structure formelle dont les résultats de W.J. Bruns, J.H. Waterhouse [1975] ont montré l'importance. Pour ces auteurs, en effet, le comportement face au budget est contingent au type de structure adopté, à savoir le degré de centralisation, la plus ou moins grande autonomie des différents centres et leur structuration les uns par rapport aux autres.

Au final, un grand nombre de variables est nécessaire à la compréhension du contrôle budgétaire, tant pour la planification que pour le contrôle. Elles doivent être intégrées à notre analyse, dans la mesure où les contemporains du développement de cette technique n'en ignoraient rien. Il suffit pour s'en convaincre de lire H. Pasdermajian [1947], qui traite, de façon très moderne, des thèmes de la délégation d'autorité, des services fonctionnels, de la décentralisation, de la coordination, du rôle des cadres et des moyens de contrôle dans une entreprise.

3. Les fonctions du budget et l'histoire

Grâce à la typologie de M. Goold et A. Campbell, nous pouvons essayer d'ordonner les usages du contrôle budgétaire. En différenciant l'attitude de la direction générale sur deux variables : la planification et le contrôle, les deux auteurs définissent des idéaux-types de management stratégique auxquels nous allons essayer de rattacher nos différents cas. Nous tenterons ainsi de montrer qu'à chaque idéal-type correspond une fonction précise attribuée au contrôle budgétaire.

3.1. Les cas et la typologie

Initialement, tous nos cas correspondent à la configuration de l'entreprise centralisée décrite par M. Goold et A. Campbell. La taille et la complexité permettent encore aux dirigeants d'être tout puissants. Le développement du contrôle budgétaire va aller de pair avec une plus grande autonomie des différentes unités. Ces modifications sont rendues nécessaires par l'accroissement de la taille et de la diversification de la production [Jr A. Chandler 1962, 1977 ; Jr A. Chandler, H. Deams 1979 ; T.H. Johnson, R.S. Kaplan 1987]. Nos entreprises s'engagent alors dans un processus de décentralisation et de déconcentration. Mais, le cheminement suivi par chacune d'entre elles est très différent. Certaines semblent devenir des *planificatrices stratégiques*, telles EDF ou le PLM, d'autres répondent aux descriptions du groupe *contrôle stratégique*, c'est le cas de Saint-Gobain ou de Pechiney, d'autres enfin, peuvent être assimilées à des entreprises du groupe *contrôle financier*, comme Total.

Le classement des différentes entreprises selon les catégories définies par M. Goold et A. Campbell demande un effort d'adaptation du modèle à la spécificité d'une recherche fondée sur des études de cas historiques. En effet, dans les entreprises françaises, personne ne parle en 1950 de planification stratégique. Pourtant, même si aucun processus n'est clairement défini, les divisions et le centre se servent de leurs visions de l'avenir, pour gérer le quotidien. Ils essayent de programmer leurs différentes activités et de se fixer des objectifs. Le processus le plus formalisé est le cycle budgétaire. C'est donc celui qui a retenu toute notre attention. C'est par le processus budgétaire que des objectifs sont assignés aux responsables. L'intervention du centre dans les activités des divisions opérationnelles est appréhendée par les conseils qu'il donne (par exemple quel type de clientèle doit être prospecté), les orientations qu'il impulse et par la liberté qu'il laisse aux opérationnels dans les choix qu'ils ont à effectuer.

L'activité de contrôle du centre n'est pas plus facile à caractériser. Le centre peut surveiller des budgets mais également des variables non financières qui tempèrent ses jugements. Il peut assortir son contrôle de

sanctions, comme un limogeage par exemple, ou bien bâtir un système de rémunérations et de récompenses non financières fondé sur l'atteinte des objectifs. Ce sont ces différents éléments, appréciés de façon qualitative, qu'il faut décrire dans chacun des cas. Mais l'information est parfois fragile. C'est pourquoi de multiples arguments ont été utilisés pour justifier le classement et le point de vue retenus, créant ainsi un faisceau de présomptions. Ces arguments sont synthétisés pour chaque entreprise dans les tableaux 3 et 4.

Tableau 3 - Le processus de planification

	Qui fixe les objectifs ?	Type de décentralisation	À qui servent les objectifs ?
EDF-GDF	Les services financiers et économiques fixent un cadre puis les unités donnent leurs prévisions. Elles sont ensuite revues par le centre et harmonisées..	Par fonctions et par régions	Au conseil d'administration et à la direction générale pour vérifier si l'activité reste dans l'enveloppe financière prévue.
Pechiney	La direction vérifie que les grandes orientations souhaitées ont été suivies, sinon les divisions planifient seules. Il existe un comité de gestion.	Par usines jusqu'à la guerre, puis structure divisionnelle après 1948	Aux opérationnels pour les informer de ce que la direction attend d'eux. A la direction pour contrôler.
Saint-Gobain	La direction vérifie que les grandes orientations souhaitées ont été suivies, sinon les divisions planifient seules.	Structure divisionnelle dès 1938 dans les Glaceries. Les usines forment des centres de profit avec une compétence géographique dans la chimie.	Aux opérationnels pour les informer de ce que la direction attend d'eux. A la direction pour contrôler.
Total-CFP	Les filiales fixent elles-mêmes les objectifs à atteindre et les soumettent au centre pour accord.	Les divisions sont constituées par l'implantation à l'étranger de filiales de distribution.	A la direction générale à des fins de contrôle.
Le Printemps	La direction générale détermine les grands axes, les responsables opérationnels affi-	Structure fonctionnelle (achats, vente...) puis par catégorie de produits	A la direction pour vérifier que le groupement des achats permet de réaliser des économies d'échelle et

	nent.	(chefs de rayon...)	pour surveiller les responsables.
Alsthom	La direction fixe les programmes, demande aux opérationnels de les affiner, puis arbitre entre les différentes propositions.	Structure divisionnelle avec 4 unités par produit regroupant 6 usines.	A la direction générale pour suivre la formation du résultat.
Elect. de Strasbourg	Le secrétaire général à l'aide des services centraux.	Structure fonctionnelle, peu décentralisée.	A la direction générale pour vérifier que l'activité reste dans l'enveloppe financière prévue.
PLM - SNCF	La direction générale aidée de ses services d'état-major, car ce sont les seuls à avoir une vue d'ensemble.	Fonctionnelle au départ, puis division par région avec la SNCF.	A la direction générale pour vérifier que l'activité reste dans l'enveloppe financière prévue.

Tableau 4 - Le type de contrôle

	Nature des objectifs surveillés	Existence d'un plan d'intéressement	Conséquence du non-respect des budgets	Périodicité et intensité du contrôle
EDF-GDF	Fournir de l'électricité sous contrainte de coût minimum.	Non	Si le dépassement est important, il peut y avoir une enquête. Contrôle assez impersonnel.	Théoriquement mensuel, très peu formalisé.
Pechiney	Les objectifs sont financiers (respect des budgets) et non financiers (niveaux des stocks, des immobilisations...).	La direction souhaitait coupler budgets et intéressement, mais calcule finalement l'intéressement selon une formule de productivité globale.	Rôle sur la carrière.	Mensuel Visite du siège dans les usines une fois par an. Analyse des écarts peu formalisée. Le centre peut donner des conseils ou reprendre les choses en main, grâce à ses services fonctionnels.

Saint-Gobain	Les objectifs sont financiers (respect des budgets). D'autres éléments sont pris en compte car les budgets ne sont pas toujours fiables.	Il existe, mais sans lien avec le budget.	Rôle sur la carrière.	D'abord annuel, puis mensuel à partir de 1953. Analyse des écarts de plus en plus formalisée, jusqu'à devenir très précise dans sa décomposition.
Total-CFP	Les objectifs sont quasi-exclusivement financiers et contenus dans les budgets.	Non	Convocation au siège pour explication. Poids important sur l'évolution dans la carrière.	Mensuel, puis « grande messe » annuelle devant le PDG. Analyse des écarts fait par les filiales pour se justifier. Rare intervention du centre, ce sont les filiales qui doivent améliorer leur résultat.
Le Printemps	Les indicateurs surveillés sont le chiffre d'affaires, le taux de marque et de démarque, la rotation des stocks...	Non	Possibilité de justifier les écarts, pas d'impératif strict de résultat.	Mensuel.
Alsthom	Les chiffres financiers sont sous contrôle, ainsi que les délais, les temps de facturation et de règlement...	En 1952, les ouvriers sont récompensés individuellement selon leur performance. Il existe aussi un plan d'intéressement général.	Les seules conséquences possibles pour les individus sont d'ordre financier ; peu ou pas de sanctions personnelles.	Mensuel, avec révisions mensuelles des prévisions. Surveillance pluriannuelle des résultats.
Elect. de Strasbourg	Budgets financiers plus sans doute d'autres indicateurs (?).	Non	Remise en cause de la politique suivie. Pas d'individualisation, car faible confiance dans les prévisions.	Régularité non précisée.

PLM	Budgets financiers plus sans doute d'autres indicateurs (?).	Non	Mesure d'économie pour retrouver l'équilibre financier. Pas de conséquence individuelle.	Vérification mensuelle des écarts par les opérationnels et trimestriellement correction des prévisions.
-----	---	-----	--	---

Il résulte de cette analyse que les entreprises peuvent être positionnées dans la grille de M. Goold et A. Campbell conformément à la figure 2.

Figure 2 - *Les cas étudiés dans la typologie de M. Goold et A. Campbell*

Figure non reproduite

3.2. *Un besoin de contrôle budgétaire pour chaque idéal-type*

Chaque idéal-type de M. Goold et A. Campbell voit le centre intervenir différemment.

Tableau 5 – *Attitude du centre dans les trois structures principales*

Type d'entreprise	Intervention du centre dans :	
	la planification	le contrôle
Planification stratégique	apporte des modifications aux budgets.	pas ou peu d'individualisation, peu de formalisation des écarts, utilise des données financières ou non.
Contrôle stratégique	délègue les budgets aux opérationnels, vérifie la cohérence d'ensemble des budgets.	s'appuie sur les budgets et complète avec d'autres éléments, analyse poussée des écarts.
Contrôle financier	collecte les budgets des opérationnels, critique (acceptation/rejet) les prévisions, effectue la synthèse budgétaire.	évaluation essentiellement financière, analyse en termes de portefeuille, intervention d'experts très limitée.

Les entreprises à planification stratégique sont essentiellement celles qui souhaitent mettre en place des politiques de développement audacieuses (électrification, gestion par projet) sous contraintes de ressources financières limitées. Le contrôle budgétaire développé a essentiellement un rôle de prévision, voire d'autorisation des dépenses et permet au centre de prévoir les différents programmes de développement en respectant une forte contrainte financière. EDF, par exemple, se sert des budgets pour vérifier que la croissance de son activité d'exploitation n'est pas trop déficitaire et pour justifier des augmentations de tarifs auprès de son Ministère de tutelle. La direction souhaite savoir *a priori* quelles seront les recettes et les dépenses engendrées par des activités dont la complexité ne permet pas une appréhension globale. Les res-

sources sont gérées au plus juste, d'où la mise en place d'un système de surveillance financière fondé sur les budgets. Même si la phase de contrôle existe, la prévision et la planification sont les éléments les plus importants de la procédure budgétaire. Les individus ne sont pas tenus pour personnellement responsables des écarts par rapport aux budgets. En cas d'incompatibilité entre les différents budgets, ce sont plutôt les perspectives de développement de l'entreprise qui sont remises en cause. On trouve dans cette catégorie EDG-GDF, le PLM, Alsthom et Électricité de Strasbourg.

Pour les entreprises à contrôle stratégique, le contrôle budgétaire sert pour le centre à coordonner les différentes productions, de façon à établir un programme d'activités cohérent, permettant une répartition optimale des ressources. La structure divisionnelle adoptée nécessite de pouvoir juger les actions des managers et de statuer sur leur conformité aux grandes lignes directrices fixées par la direction. Les objectifs sont déterminés par les opérationnels, mais harmonisés par la direction grâce à un système de navettes. Un contrôle effectué au travers des budgets et une surveillance financière stricte pour juger des résultats des opérationnels sont nécessaires. Mais, les relations d'interdépendance entre unités de production obligent à la prise en compte d'arguments non financiers afin de tenir compte d'impératifs stratégiques et maintenir une certaine flexibilité d'ensemble. Ce n'est pas tant la performance de chacune des unités prises indépendamment qui compte que les résultats de l'ensemble de l'entreprise. Saint-Gobain, Pechiney et Le Printemps sont à classer dans cet idéal-type. Pour Saint-Gobain, nous avons toutefois dû faire une distinction entre la période des années trente (Saint-Gobain 1) où la société en cours de transformation a surtout des caractéristiques d'une entreprise à programmation stratégique, et l'après-guerre où la société (Saint-Gobain 2) devient une entreprise à coordination stratégique.

Pour les entreprises à contrôle financier, le problème est de gérer des ensembles relativement autonomes d'activités rendues complexes par leur variété ou leur diversité géographique, comme pour Total-CFP. Au contraire du cas précédent, la direction n'intervient pas pour faciliter la coordination entre unités. Seuls les résultats financiers de chaque res-

ponsable important. Le contrôle budgétaire sert tout à la fois, à motiver les responsables en leur fixant des objectifs ambitieux à atteindre, souvent négociés et constituant ainsi un véritable contrat de performance, et à juger des réalisations par rapport à cette norme espérée. Ce jugement est double. Il porte à la fois sur la nature ambitieuse des objectifs à atteindre et sur leur réalisation. Il est de nature financière. C'est sur sa capacité à contribuer directement au profit de l'entité que chaque manager est évalué par le contrôle budgétaire.

Le tableau 6 résume les différentes préoccupations et leurs incidences sur la nature du contrôle.

Tableau 6 - Les trois modèles de contrôle budgétaire

Attitude du centre	Rôles du contrôle budgétaire	Type de contrôle	Questions principales que se pose l'entreprise
planification stratégique	prévision, autorisation de dépenses, évaluation non formalisée.	prévision-planification	Quelle sera ma situation financière demain ? Où allons nous ? Comment se forme mon résultat ?
contrôle stratégique	coordination, communication, évaluation.	coordination - socialisation	Mes différentes actions sont-elles cohérentes ? Où en est le <i>slack</i> organisationnel ?
contrôle financier	motivation, engagement, évaluation financière stricte.	évaluation-sanction	Ai-je raison d'investir dans cette activité ? Dans ce pays ? Logique de portefeuille.

La fonction d'évaluation, présente aux trois niveaux, prend une place de plus en plus importante au fur et à mesure que l'on descend dans le tableau. Pour les entreprises à contrôle financier, c'est un élément très important pour s'assurer de l'engagement des cadres.

La fonction d'allocation des ressources est présente dans chacun des cas. La coordination permet de définir les besoins pour une gestion optimale de l'ensemble du groupe.

Les entreprises de notre étude sont toutes dans une phase de croissance et de diversification importante. Elles doivent adopter de nouveaux modes de régulation pour faire face aux problèmes qu'elles rencontrent. Elles cherchent à se décentraliser mais selon des modalités différentes, variant selon l'attitude du centre, lui-même réagissant aux difficultés qu'il rencontre. Si les préférences des dirigeants (désir de garder le pouvoir ou peur de déléguer) les conduisent à une solution impropre, celle-ci n'est souvent que transitoire. L'exemple de Saint-Gobain illustre bien ce point.

Notre classification appelle des commentaires sur le degré de décentralisation des entreprises françaises. L'étude de G.P. Dyas, H.T. Thanheiser [1976] ne concorde pas, en certains points, avec nos propres observations. Les auteurs montrent en effet une décentralisation très tardive des sociétés françaises. Elles seraient en retard dans la création de structures divisionnelles, point de vue que confirme l'analyse de M. Lévy-Leboyer [1980]. Cela serait dû à l'apparition tardive d'un marché de masse, à une faible mobilité sociale des élites dirigeantes et à l'existence persistante de structures holding et de cartels dans le paysage économique français. Nos cas montrent, au contraire, une réelle décentralisation.

Conclusion

Des rôles multiples sont attribués au contrôle budgétaire. On les retrouve presque tous dans les entreprises étudiées. Il apparaît cependant possible de différencier les utilisations du contrôle budgétaire, en fonction du type de management stratégique mis en œuvre. Le contrôle budgétaire peut être utilisé de diverses manières, selon que l'entreprise est plutôt à planification stratégique, à contrôle stratégique ou à contrôle financier. En effet, toutes les entreprises n'ont pas les mêmes problèmes à résoudre.

Cela ne signifie pas, que pour chaque cas, les autres buts assignés traditionnellement au contrôle budgétaire soient totalement occultés. Mais, soit ils ont un rôle mineur, soit ils révèlent leur inadéquation. Dans une entreprise à planification stratégique, par exemple, le rôle de motiva-

tion attribué au contrôle budgétaire existe sans doute mais il n'est pas le plus important. De la même façon, toutes les entreprises se posent l'ensemble des questions relevées dans le tableau 6, car elles sont toutes essentielles à leur survie. Mais leur acuité varie selon les problèmes que les entreprises rencontrent. Cela explique pourquoi elles n'ont pas le même type de management stratégique ; les contraintes propres à leur marché les obligent à adopter des attitudes différentes.

Les buts attribués au contrôle budgétaire apparaissent comme des solutions aux problèmes rencontrés. Si une entreprise, utilisant le contrôle budgétaire à des fins de prévision-planification, se met subitement à évaluer ses gestionnaires avec des budgets, il est vraisemblable que des incohérences naîtront de cette situation. Cet exemple illustre pourquoi les budgets sont souvent critiqués. Le contrôle budgétaire ne peut satisfaire tous les besoins de l'entreprise, celle-ci semble devoir choisir une application en fonction de ses propres préférences mais aussi des contraintes qui se posent à elle. C'est sans doute pour avoir oublié cela qu'un certain nombre d'entreprises construisent des systèmes qui s'avèrent inadéquats.

Bibliographie

- Barrett E.M., Fraser L.B. [1977], « Conflicting Roles in Budgeting for Operations », *Harvard Business Review*, July-August 1977, p. 137-146.
- Baudet R. [1941], *Le contrôle budgétaire et sa fonction*, Thèse, Lausanne.
- Berland N. [1999], *L'histoire du contrôle budgétaire en France*, Thèse, Université Paris-Dauphine.
- Bouquin H. [1997], *Le contrôle de gestion*, PUF.
- Bruns W.J., Waterhouse J.H. [1975], « Budgetary Control and Organization Structure », *Journal of Accounting Research*, Autumn, p. 177-203.
- Bunce P. Fraser R., Woodcock Lionel [1995], « Advanced Budgeting : a Journey to Advanced Management Systems », *Management Accounting Research*, n° 6, p. 253-265.

- Chandler Jr A. [1962], *Stratégies et structures des organisations*, Les Éditions d'Organisation.
- Chandler Jr A. [1977], *La main visible des managers - Une analyse historique*, Économica.
- Chandler Jr A., Daems H. [1979], « Administrative Coordination, Allocation, and Monitoring : a Comparative Analysis of the Emergence of Accounting and Organization in the USA and Europe », *Accounting, Organizations and Society*, vol. 4, n° 1/2, p. 3-20.
- Desreumaux A. [1992], *Structures d'entreprise*, Vuibert.
- Dyas G.P., Thanheiser H.T. [1976], *The Emerging European Enterprise*, The Macmillan Press Ltd.
- Goold M., Campbell A. [1987], *Strategies and Styles : the Role of the Center in Diversified Corporations*, Basic Blackwell.
- Hofstede G. [1967], *The Game of Budget Control - How to Live with Budgetary Control and yet be Motivated by them*, Koninklijke Van Gorcum & Comp.
- Hopwood A. [1972], « An Empirical Study of the Role of Accounting Data in Performance Evaluation », *Empirical Research in Accounting : Selected Studies. Supplement to Journal of Accounting Research*, vol. 10, p. 156-193.
- Hopwood A. [1974], *Accounting and Human Behaviour*, Prentice Hall Inc.
- Johnson T.H., Kaplan R.S. [1987], *Relevance Lost - The Rise and Fall of Management Accounting*, Harvard Business School Press.
- Kalika M. [1988], *Structures d'entreprises - Réalités, déterminants, performances*, Économica.
- Lévy-Leboyer M., « The Large Corporation in Modern France », in Jr A Chandler, H. Deam [1980], *Managerial Hierarchies, Comparative Perspectives on the Rise of the Modern Industrial Enterprises*, Harvard University Press, p. 117-160.
- Lyne S.R. [1988], « The Role of the Budget in Medium and Large UK Companies and the Relationship with Budget Pressure and Participation », *Accounting and Business Research*, vol. 18, n° 71, p. 195-212.
- Miles R.E., Snow C.C. [1978], *Organizational Strategy, Structure and Process*, Mc Graw Hill.

Otley D.T [1978], « Budget Use and Managerial Performance », *Journal of Accounting Research*, vol. 16, n° 1, Spring, p. 18-149.

Otley D.T. [1977], « Behavioural Aspects of Budgeting : Accountants Digest n° 49 », ICAEW, Summer, 30 p.

Pasdermajian H. [1947], *Le gouvernement des grandes entreprises*, PUF.

Quail J.M. [1997], « More Peculiarities of the British : Budgetary Control in US and UK Business to 1939 », *Business and Economic History*, vol. 26, n° 2, Winter, p. 617-631.

Samuelson L. [1986], « Discrepancies between the Roles of Budgeting », *Accounting, Organizations and Society*, vol. 11, n° 1, p. 35-45.

Simon H.A. et al. [1954], *Centralization Vs. Decentralization in Organizing the Controller's Department*, Controllership Foundation Inc.

Simons R. [1990], « The Role of Management Control Systems in Creating Competitive Advantage : New Perspectives », *Accounting, Organizations and Society*, vol. 15, p. 127-143.