



HAL
open science

FONCTIONS DU CONTROLE BUDGETAIRE ET TURBULENCE

Nicolas Berland

► **To cite this version:**

Nicolas Berland. FONCTIONS DU CONTROLE BUDGETAIRE ET TURBULENCE. 21ÈME CONGRES DE L'AFC, May 2000, France. pp.CD-Rom. halshs-00587426

HAL Id: halshs-00587426

<https://shs.hal.science/halshs-00587426>

Submitted on 20 Apr 2011

HAL is a multi-disciplinary open access archive for the deposit and dissemination of scientific research documents, whether they are published or not. The documents may come from teaching and research institutions in France or abroad, or from public or private research centers.

L'archive ouverte pluridisciplinaire **HAL**, est destinée au dépôt et à la diffusion de documents scientifiques de niveau recherche, publiés ou non, émanant des établissements d'enseignement et de recherche français ou étrangers, des laboratoires publics ou privés.

FONCTIONS DU CONTROLE BUDGETAIRE ET TURBULENCE

Nicolas Berland¹

Résumé

Comme l'ont montré de précédents travaux, le contrôle budgétaire s'est développé dans un environnement peu turbulent. La question de sa fonction au regard de ce contexte particulier se pose alors. La comparaison avec l'environnement qu'il rencontre aujourd'hui est source de réflexion pour une meilleure compréhension de cet outil.

Mots clés : Budget, planification, histoire, turbulence

Abstract

Previous studies have shown how budgetary control had been developed in a non turbulent environment. Now we can interpret its roles in this singular context. Comparison with the recent environment gives us some arguments to a better understanding for this tool.

Keywords : Budget, planning, history, turbulence

¹ Maître de conférences, PESOR, Faculté Jean Monnet 54, Bd Desgranges 92331 Sceaux Cedex. Courrier électronique : nberland@caramail.com

Le contrôle budgétaire se développe en France à partir des années trente. Il met en regard des prévisions d'activité, déclinées en objectifs et standards, avec les réalisations correspondantes. Les écarts constatés entre les deux chiffres sont ensuite interprétés en bonnes ou mauvaises performances. La procédure budgétaire comprend deux phases. La première consiste à faire des prévisions, alors que la seconde concerne le contrôle proprement dit. La première phase peut être assimilée à une planification de court terme, en général l'année, et s'intègre à des plans plus ambitieux de cinq ou dix ans.

L'efficacité du contrôle budgétaire dépend, en partie, de la capacité des entreprises à réaliser des prévisions plus ou moins justes. Or, les entreprises qui l'ont appliqué les premières ont réussi à diminuer l'incertitude de l'environnement, soit grâce à des stratégies délibérées, soit en saisissant des opportunités conjoncturelles. Aujourd'hui, l'environnement serait devenu plus turbulent, ce qui expliquerait, au moins en partie, les critiques adressées au contrôle budgétaire.

Partant de ce constat, l'article s'interroge sur l'utilisation qui était faite du contrôle budgétaire au moment où il s'est développé dans les entreprises. Ses usages étaient-ils contingents à un type d'environnement particulier ? C'est la question à laquelle nous allons essayer de répondre tout au long de ce papier. Cela permettra d'enrichir les discussions actuelles sur l'amélioration du contrôle budgétaire. Gervais et Thenet (1998), notamment, ont cherché à redéfinir les rôles du contrôle budgétaire lorsqu'il est confronté à une turbulence accrue. C'est la nature même du contrôle budgétaire qui se trouve modifiée. On passe d'une conception d'allocation et de contrôle des ressources à une conception plus orientée vers le pilotage.

La présentation de l'article est organisée en trois temps. Nous chercherons d'abord à montrer en quoi la nature de l'environnement est une variable pertinente au regard de l'utilisation du contrôle budgétaire. Nous mobiliserons pour cela des apports théoriques et historiques. Nous en profiterons pour définir la notion d'environnement et en faire ressortir les caractéristiques essentielles pour notre étude.

Puis, nous rappellerons quelles ont été les voies de réduction de l'incertitude employées par les entreprises. Nous utiliserons les exemples de Saint-Gobain, Pechiney, EDF, Alstom, Total, Le Printemps, le Paris-Lyon-Méditerranée (PLM) et Le Matériel Téléphonique pour appuyer notre propos.

Enfin, nous montrerons comment le contrôle budgétaire permet aux entreprises d'être performantes lorsque l'environnement est routinier. Il permet tout d'abord d'optimiser les flux internes car l'activité de production est isolée des variations conjoncturelles et il réduit l'incertitude interne prolongeant ainsi la faible turbulence externe. Il autorise ensuite une décentralisation accrue car le contrôle de l'action des subordonnés est facilité par la stabilité de l'environnement.

1. L'influence de l'environnement sur le contrôle budgétaire

L'incertitude de l'environnement pose problème au contrôle budgétaire. Après avoir défini l'environnement, nous montrerons en quoi il est un facteur de contingence tant du point de vue des théoriciens du contrôle de gestion que de celui des historiens. Le contrôle budgétaire peut ainsi apparaître comme un outil de gestion daté.

1.1 L'environnement et ses caractéristiques

L'environnement est un concept souvent utilisé et répond à des définitions différentes. Avant d'en retenir une, il faut passer en revue celles qui ont déjà été proposées.

1.1.1 Les apports des théoriciens

L'environnement est un concept facile à saisir de façon intuitive mais ayant reçu de multiples définitions. Les études célèbres ne manquent pas qui décrivent l'importance de l'environnement (Rojot et Bergmann, 1989).

Pour Burns et Stalker (1966), l'environnement de l'entreprise est composé de deux variables essentielles : la technologie scientifique et le marché du produit. Lawrence et Lorsch (1967) ont présenté l'une des études les plus célèbres prenant en compte l'environnement. Il y est défini par le taux de croissance du marché de l'entreprise et le nombre de produits nouveaux. L'incertitude est mesurée à partir de trois éléments : le taux de changement dans les conditions de l'environnement, le degré d'incertitude sur l'information acquise, le temps nécessaire pour connaître le résultat des décisions. Chez Thompson (1967), l'environnement se caractérise par quatre éléments : les clients, les fournisseurs (de matières, de travail et de capital), les concurrents et enfin les groupes de régulation (gouvernement, syndicats...). Duncan (1972) critique les approches précédentes et trouve l'environnement mal spécifié. Il le définit à partir de deux dimensions : le nombre de facteurs physiques et sociaux à prendre en compte dans une décision et leur degré de changement.

Un apport significatif à l'étude de l'environnement a été apporté par le travail de Weick (1969). Il distingue l'environnement objectif auquel sont confrontés les individus et l'environnement subjectif, celui perçu par les acteurs et auquel ils réagissent.

1.1.2 L'environnement dans cette étude

Une définition en terme de composants et d'attributs, telle celles de Thompson et de Lawrence et Lorsch, pour reprendre les plus célèbres, semble la plus opérationnelle. Comme chez ces derniers, mais en s'adaptant à la spécificité de la méthodologie de recueil des données retenue, l'environnement a été considéré sous différents aspects. Le degré de concurrence entre les acteurs, le type de concurrence qu'ils exercent (par les prix, par l'innovation...), le taux de croissance du secteur, la confiance des individus vis-à-vis des informations qu'ils collectent sont autant d'éléments systématiquement examinés pour définir l'environnement de chacune des entreprises étudiées.

La variabilité de l'environnement est considérée de façon classique (selon Child, 1972, cité par Kalika, 1988) par plusieurs dimensions : la fréquence des changements des différents aspects de l'environnement, l'importance des modifications intervenant à chaque changement, l'irrégularité du changement, la variabilité du changement. Un environnement instable subira de fortes modifications, irrégulières et imprévisibles. Ainsi une économie ayant régulièrement un taux de croissance annuelle de 10% n'est pas forcément une économie instable. Cette modification peut aisément être prévue. Notre définition de l'incertitude est empruntée à Govindarajan (1984). Elle représente l'imprévisibilité des actions des clients, des fournisseurs, des concurrents et de groupes de régulation qui appartiennent à l'environnement externe de l'entreprise.

Mintzberg (1982) remarque enfin que « notre intérêt se porte sur l'environnement réel de l'organisation, pas sur les perceptions de cet environnement, pas par exemple sur la description que peut en faire le PDG en cochant ses réponses au questionnaire qu'on lui a

envoyé par courrier ». Il rejette donc la proposition de Weick de prendre en compte la perception des acteurs. Nous le suivons dans cette voie.

1.2 L'environnement, facteur de contingence

Les effets de l'environnement sur le contrôle budgétaire sont multiples. Tout d'abord, un environnement prévisible facilite la planification. Un certain nombre de relevés historiques confirment l'importance de la stabilité au regard des pratiques de gestion.

1.2.1 Un point de vue théorique

Mintzberg (1994) traite largement de la difficulté à prévoir. Son approche est d'autant plus intéressante qu'il relie le contrôle budgétaire et la planification dans un tout intégré allant parfois jusqu'à l'identification. La planification stratégique serait, selon lui, d'autant plus efficace qu'elle fonctionne dans un environnement stable, certain et non perturbé. En effet, les entreprises ne sont pas capables, la plupart du temps, de prévoir. Leurs prévisions pour le futur se limitent à une extrapolation du présent. Tant que cette projection relativement simple fonctionne bien, c'est-à-dire tant que le futur se déduit plus ou moins du présent, les entreprises parviennent à faire fonctionner les systèmes de planification correctement. Il en conclut que « la planification paraît plus appropriée pour soutenir dans la durée des opérations stables qui ont pour objectif l'efficacité ».

La stabilité pour Mintzberg n'est pas forcément un monde immobile. C'est un univers qui évolue de façon prévisible. Un taux de croissance régulier de 10% est moins problématique pour une entreprise que des variations erratiques. Les années soixante apparaissent comme la période idéale pour le développement de la planification stratégique car « les tendances étaient plus stables, ou à tout le moins plus favorables au monde de l'entreprise ». Une étude historique du contrôle budgétaire prend alors tout son sens.

1.2.2 Un point de vue historique

Le développement des outils de gestion aux Etats-Unis fournit un point de repère pour notre propre analyse. Ainsi, Chandler (1977) montre comment les entreprises ferroviaires, à la fin du XIX^e siècle, sont dans l'obligation de collaborer entre elles pour construire un réseau national. Dans le cadre d'accords, les compagnies recherchent le maximum d'activité afin de rentabiliser leurs investissements. Les variations d'activité sont très mal vécues car elles introduisent de l'incertitude et font courir un risque de faillite. Les entreprises sont donc à la recherche d'un niveau d'activité garanti. Pour Chandler, la coopération entre compagnies accroît le professionnalisme des cadres. La coordination administrative devient plus forte que la coordination par le marché. Elle permet à l'entreprise d'avoir un flux régulier d'activité. Mais c'est parce que l'environnement est devenu plus stable, grâce aux ententes dans un premier temps, puis à l'intégration dans un second, que les cadres ont pu développer des outils de rationalisation des flux. La prévisibilité de l'environnement a permis une économie de moyens grâce à de nouvelles techniques administratives.

Chandler rappelle également le type d'environnement rencontré par Dupont de Nemours. Les ententes horizontales ayant été remplacées par des intégrations verticales, les responsables de l'entreprise cherchent à s'assurer une activité régulière. Pour cela, ils refusent de devenir un monopole ce qui les obligerait à faire face aux fluctuations importantes du marché de la poudre. Ils laissent subsister des concurrents, moins efficaces, donc peu dangereux, qui se chargeront d'amortir les fluctuations du marché. Johnson et Kaplan (1987) parviennent à la

même conclusion. Selon eux, cela permettrait vraisemblablement à la firme de travailler à pleine capacité (ou presque) de façon régulière. L'environnement sur lequel a pesé la firme (la concurrence n'était pas pure et parfaite) aurait ainsi été un élément déterminant dans la naissance des outils de gestion de Dupont (Hopper et Armstrong, 1991). En éliminant l'instabilité, des outils spécifiques auraient ainsi pu être créés.

On pourrait multiplier les exemples. L'intérêt est d'avoir des flux stables, plus faciles à gérer et permettant d'accroître le taux d'utilisation des investissements. Les entreprises ont pu mettre en place des procédures prévisionnelles de coordination des flux. Certains de ces efforts vont déboucher comme chez Dupont sur la mise en place de systèmes de contrôle budgétaire. L'absence de turbulences de l'environnement semble donc jouer comme un facteur propice au développement d'une rationalisation accrue.

1.3 Le contrôle budgétaire, un outil de gestion daté

Vu sous cet angle, le budget apparaît comme un outil d'une autre époque, correspondant à des problèmes que les entreprises ne rencontrent plus. Ce thème resurgit parfois dans la littérature de gestion. Ainsi, Bunce et al. (1995) dans leur critique sur les outils traditionnels du contrôle de gestion, parmi lesquels ils incluent le contrôle budgétaire, remarquent que le fait nouveau qui caractérise l'environnement aujourd'hui est sa turbulence. Or, les outils traditionnels de gestion ont été conçus pour des environnements relativement stables, où les producteurs étaient « rois ». Le processus de budgétisation traditionnel correspondrait ainsi à une philosophie ancienne du management. Les décisions descendraient, selon ces auteurs, du haut de la hiérarchie (top-down), seraient construites sur des structures hiérarchiques cloisonnées et chercheraient surtout à contrôler les dépenses des opérationnels. L'environnement actuel pousse au contraire les managers à penser en terme de processus et non plus de fonction.

De la même façon, Hopwood (1974) s'interroge sur les conditions d'utilisation des budgets en fonction de l'état de l'environnement. Il remarque que les budgets, faciles à réaliser dans des environnements stables et facilement prévisibles, auraient une grande utilité dans des environnements instables où le besoin de contrôle est fort. Plus les budgets seraient utiles, moins ils seraient faciles à réaliser et donc peut-être moins fiables et moins pertinents.

Les historiens du contrôle et de la gestion dans le monde anglo-saxon ont souligné à plusieurs reprises l'importance de l'environnement dans le développement des outils comptables. Johnson et Kaplan (1987) font des modifications de l'environnement, l'une des six raisons explicatives des problèmes actuels de la gestion par le ROI¹. Les changements dans l'environnement concurrentiel, dans l'environnement macro-économique et dans le développement mondial des nouvelles technologies sont quelques unes des variables explicatives du manque de pertinence parfois perçu des outils de gestion actuels. Les conditions ayant changé de façon importante depuis que ces outils ont été développés, ils ne seraient plus pertinents aujourd'hui.

Sans être un historien de la comptabilité, Mévellec (1994) a également souligné l'importance de l'environnement dans la crise des outils de gestion actuels. Pour lui, « les problèmes viennent bien plus de la difficulté à remodeler l'environnement (structure des marchés et déterminants de la valeur) » que d'une incapacité de la comptabilité à s'adapter. Le

¹ Return On Investment. Voir aussi Kaplan (1984).

passage d'une économie de l'offre à une économie de la demande a profondément bouleversé la pertinence des traditions comptables.

Si l'environnement est un facteur de contingence pour le contrôle budgétaire, il est intéressant d'examiner les conditions qui prévalaient sur les marchés des entreprises étudiées. Une typologie des principales configurations permettra de mieux comprendre la nature de l'environnement rencontré.

2. La réduction de l'incertitude des entreprises françaises

Des études monographiques de sociétés ayant implanté précocement un contrôle budgétaire montrent qu'il se développe dans des environnements « objectivement » prévisibles¹.

Tableau 1 : Les entreprises étudiées

Sociétés	Archives	Documents publics d'époque	Période étudiée
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
PLM	Non	Oui	1930-1935

Les entreprises font des budgets lorsqu'elles sont en état de faire des prévisions. Plusieurs mécanismes le leur permettent.

2.1 Les mécanismes de réduction de l'incertitude

Nous pouvons distinguer plusieurs mécanismes permettant aux entreprises de réduire l'incertitude. Certains d'entre eux correspondent à des stratégies délibérées (entente et monopole), d'autres résultent d'opportunités conjoncturelles (forte croissance ou prix administrés) et enfin, certains sont le fruit d'une activité sur devis (travail à façon).

2.1.1 Les stratégies délibérées

Les relations inter firmes sur le marché français sont, durant le XX^e siècle, structurées en partie par des ententes. Celles-ci prennent des formes très diverses selon les époques et les produits concernés. Leur influence est très variable. Certains secteurs sont régulés par des cartels qui définissent les liens entre les entreprises et leurs rapports aux marchés. Pour d'autres, les ententes sont plus une source de perturbation. Les accords y fonctionnent assez mal et créent parfois un climat délétère entre acteurs économiques. Aux ententes nationales, s'ajoutent parfois des accords internationaux. Au total, ces accords interentreprises

¹ Pour un développement plus conséquent de cette partie, le lecteur pourra se reporter à Berland (1998b et 1999). Dans ces précédentes publications, les cas ont été largement développés et nous souhaitons simplement en faire ici une analyse. Nous ne reprenons qu'une synthèse des principaux faits marquants afin de les interpréter dans une troisième partie.

contribuent à façonner la concurrence entre les sociétés et influent sur les modes de gestion des entreprises.

Essayons de dresser un portrait rapide des principales configurations. Les accords peuvent tout d'abord définir des zones préférentielles de vente comme ce fut le cas dans les houillères. Les ententes peuvent fixer le volume d'exportation de chaque entreprise et laisser libre la production nationale, ce qui est une variante de la répartition géographique. C'était, par exemple, le cas pour l'acier. L'entente pouvait être limitée à la fixation en commun des prix, pour l'azote par exemple ou encore pour le verre et la Glace. Les ententes peuvent fixer de façon définitive le volume de production et le répartir entre les différents acteurs, comme pour l'aluminium. La limitation des surcapacités est aussi un but affiché. L'industrie textile en est un bon exemple, allant jusqu'à détruire des entreprises précédemment rachetées par le Comité des lainages (Braudel et Labrousse, 1980). De fait, sans le préciser explicitement, les ententes peuvent dans certains secteurs répartir la production par catégories de produits entre les entreprises. Ainsi, dans la chimie, les entreprises françaises semblent tacitement arriver dans les années trente à une situation, où la concurrence est « évitée », chaque entreprise ayant son domaine réservé. Ces réseaux d'ententes, en définissant une structuration particulière du paysage économique français, ont un effet non négligeable sur les pratiques de gestion (Dyas et Thanheiser, 1976). Ils contribuent notamment à renforcer la stabilité et la prévisibilité de l'activité économique.

En outre, certaines entreprises se sont vu octroyées par la puissance publique des situations de monopole dans lesquelles les prévisions sont plus faciles à établir que dans un système concurrentiel classique. Nous pouvons l'interpréter comme un cas limite de l'entente entre producteurs dans la mesure où cette dernière prend un caractère institutionnel et particulier. Le producteur en monopole n'a pas à se soucier des réactions de ses concurrents (à court terme). Il ne s'agit pas dans ce cas d'une stratégie délibérée de la part de l'entreprise, mais plutôt d'un choix des gouvernements de l'époque. C'est parce que le système concurrentiel classique s'est révélé faillible qu'un monopole a été créé.

2.1.2 Les opportunités conjoncturelles

La conjoncture étant un élément déterminant de l'environnement des entreprises, les différents états de croissance du pays sont révélateurs des conditions que rencontrent les acteurs économiques. L'étude de Carré, Dubois, Malinvaud (1972) offre un aperçu assez complet de la croissance française jusqu'aux années soixante. Les phases de cette croissance, envisagées sur longue période peuvent être décrites ainsi :

1896-1929 : reprise de la croissance. La production industrielle augmentant de 2,5% par an et la PIB d'environ 1,8% (Production Intérieure Brute). La production globale par habitant progresse plus vite que dans les autres grands pays, les Etats-Unis mis à part.

1929-1938 : la dépression est généralisée.

1938-1949 : cette période correspondant à la guerre et à ses suites immédiate est caractérisée par un profond désordre de l'activité économique.

1949-1963 : l'économie française est en forte croissance et les capacités de production sont saturées.

Les taux de croissance sont respectivement :

Tableau 2 : Croissance de l'économie française (1896-1963)

Périodes	Taux de croissance annuel de l'industrie	Taux de croissance annuel de la PIB
1896-1913	2,4	1,9
1913-1929	2,6	1,7
1929-1938	-1,1	-0,4
1938-1949	0,8	0,9
1949-1963	5,3	5,0

(Carré, Dubois, Malinvaud, 1972)

Deux phénomènes sont donc particulièrement remarquables. Il s'agit d'abord de la décroissance due à la crise des années trente, et ensuite de la très forte période de croissance de l'après-guerre. Les taux de croissance les plus élevés sont observables pour le raffinage et la distribution de pétrole et de gaz (10,1%), pour la production et la distribution d'électricité (9,5%), pour la chimie (8%), pour les minerais et métaux non ferreux (aluminium) (7,9%). La croissance est par contre faible dans les charbonnages, le textile, l'habillement et le cuir. Concernant les activités de service, le commerce a une croissance négative uniquement pendant la guerre. C'est une activité qui est moins touchée que les autres par la récession des années trente. Les transports et les télécommunications présentent un taux de croissance assez important, mais subissent fortement la crise des années trente. On observe que les entreprises de secteurs en déclin sont moins souvent cités en exemple pour le contrôle budgétaire. Au contraire, la métallurgie, le pétrole, la chimie, le transport et le commerce fournissent, entre autres, de nombreux exemples d'innovations budgétaires.

Elément fondamental d'un système concurrentiel, le prix d'un produit, normalement fixé par la confrontation d'une offre et d'une demande, a parfois été en France déterminé soit par des cartels, soit par l'État. Les variations du niveau de prix se trouvent réduites, accentuant ainsi la prévisibilité des conditions économiques. Jusqu'en 1936, les prix sont régulés par le marché et par des cartels lorsque ceux-ci existent. Dans ce dernier cas, les prix sont définis de façon conjointe par les différents intervenants sur un marché. A partir du 19 août 1936, l'État commence à instaurer un contrôle des prix, avec la création d'un Comité national de surveillance des prix. D'abord impuissant, ce Comité voit son rôle renforcé par une loi de 1937 contre la hausse injustifiée des prix. Loin d'être provisoire, cette politique n'a été abandonnée que récemment. Le contrôle de l'État s'exerce sur le prix des produits mais aussi sur le montant du salaire qui n'est jamais que le prix du facteur travail. Après la guerre, afin de lutter contre l'inflation, l'ordonnance du 30 juin 1945 a défini quatre régimes de prix : « la liberté totale qui devait être exceptionnelle, la liberté surveillée, dans laquelle, le producteur n'a - à l'égard de l'administration - qu'un devoir d'information, la liberté contrôlée (...), l'État disposant d'un délai de quinze jours pour refuser un prix proposé ; et enfin le régime du blocage, dans lequel le niveau des prix est bloqué de façon autoritaire » (Braudel et Labrousse, 1979). Les salaires quant à eux furent administrés officiellement jusqu'en 1950, date du retour des négociations syndicats/patronat, et dans les faits, au moins, jusqu'à la fin des années cinquante. Sans préjugé de l'efficacité de ces mesures et du poids réel de l'État, il reste tout de même une rigidité des ajustements par les prix qui influe sans doute sur la perception de leur environnement par les acteurs économiques. Nul doute que l'imprévisibilité n'est pas de mise.

La période de forte croissance de l'après seconde guerre mondiale apparaît déterminante pour la mise en place de processus de planification (de court terme, mais aussi de long terme).

Les tendances du passé sont amplifiées dans le présent. La rigidité des prix accentue également la prévisibilité.

2.1.3 Le travail à façon ou l'influence de la technologie

Certaines entreprises voient leur activité de production fixée plus ou moins longtemps à l'avance car elles travaillent à la commande. Le carnet de commande fixe le volume d'activité et celle-ci peut être planifiée plusieurs semaines ou mois à l'avance. L'activité de planification de la production est donc largement simplifiée, même si la planification des commandes futures pose toujours problème. Tant que le carnet de commande ne désemplit pas, il est possible de mettre en place des procédures de planification et donc d'utiliser le contrôle budgétaire.

Examinons maintenant la situation des différentes entreprises de notre échantillon au regard de ces mécanismes.

2.2 Les entreprises face à l'incertitude

Les entreprises ayant développé du contrôle budgétaire l'ont fait à partir du moment où elles ont pu réaliser des prévisions fiables (Berland, 1998b). Selon les cas étudiés, un ou plusieurs des mécanismes envisagés ci-dessus intervenaient pour réduire l'incertitude des entreprises. Résumons la situation de chacune d'entre elles dans un tableau :

Tableau 3 : Résumé de la situation des principales entreprises sur leur marché et état de développement du contrôle budgétaire

Sociétés	État de l'environnement	Développement du contrôle budgétaire
Saint-Gobain verre et Glace (avant 1940)	Marché très perturbé dans les années trente. Les cartels étant assez faibles et peu stables, leur régulation ne permet pas de prévisions	Tentative d'implantation. Le contrôle budgétaire ne fonctionne pas.
Saint-Gobain verre et Glace (1940-1953)	Economie dirigée de guerre. Puis marchés très perturbés jusqu'en 1953, concurrence exacerbée, les services n'arrivent plus à prévoir.	Mise en place de prévisions et de contrôle budgétaire. Abandon du contrôle budgétaire en 1946. Limité au frais de siège jusqu'en 1953.
Saint-Gobain à partir de 1953 verre et Glace	Très forte croissance de la demande saturant les capacités de production. Cartels de plus en plus stables.	Développement important du contrôle budgétaire.
Saint-Gobain chimie (1940-1947)	La chimie est laissée pour compte. Economie dirigée de guerre, puis marchés très perturbés jusqu'en 1949, les prix et les conditions de production varient beaucoup, les services n'arrivent plus à prévoir.	Pas de contrôle budgétaire avant-guerre, ni de tentatives d'implantation. Mise en place de prévisions et de contrôle budgétaire pendant la guerre. Abandon du contrôle budgétaire en 1946.
Saint-Gobain à partir de 1949 chimie	Les conditions d'exploitation plus régulières, développement des cartels et des ententes entraînent un recours aux prévisions.	Développement de prévisions financières précises dès 1949. Passage au contrôle budgétaire très rapidement à partir de 1956.

Pechiney avant-guerre	Forte croissance des marchés, promotion systématique de l'aluminium, des cartels répartissent la production entre entreprises.	Mise en place d'un contrôle budgétaire à partir de 1933.
Pechiney après-guerre	Dès que les conditions des marchés se stabilisent ; retour au système d'avant-guerre : forte demande et régulation par des cartels.	Remise en place du contrôle budgétaire dès 1948.
EDF-GDF	Situation de monopole, avec une très forte demande et un marché non totalement satisfait jusqu'en 1950. nécessité d'équilibrer le réseau.	Mise en place de prévisions et de budgets dès 1947.
Total distribution. à partir de 1956	Développement du réseau national de Total en France et large développement à l'étranger de la distribution. Pas d'accords entre distributeurs, nombreux distributeurs indépendants, les principaux concurrents sont américains ou anglais.	Mise en place d'un contrôle budgétaire des réseaux de distribution à partir du milieu des années 50.
Le Printemps	Peu d'information	Développement du contrôle budgétaire dans les années trente.
Alsthom	Gros matériel électrique : commandes à long terme, plan de charges. Petit matériel : peu d'information, production « pour le stock ».	Développement du contrôle budgétaire dans les années trente.
PLM	Pour les marchandises : prévisions facilitées car réservation à l'avance du trafic. Pour les voyageurs : estimation grossière à l'aide de l'état de la conjoncture.	Développement du contrôle budgétaire dans les années trente.

Source : Berland (1999)

Toutes les entreprises de notre échantillon semblent développer du contrôle budgétaire à partir du moment où elles sont capables de prévoir. Dès que la prévision devient impossible, du fait, par exemple, d'un retournement de conjoncture, elles cessent de faire du contrôle budgétaire. Toutefois, Total et Le Printemps cadrent mal avec cette analyse. Tout au plus, pouvons-nous supposer que ces deux entreprises travaillant dans des secteurs en forte croissance n'ont pas eu de problème à réaliser des prévisions. Mais rien dans les archives ou les sources secondaires étudiées ne nous permet d'être affirmatif sur ce point, contrairement aux autres entreprises.

Au final, ceci permet de mieux comprendre pourquoi dans les entreprises étudiées, les budgets sont le plus souvent d'abord appliqués à la production et aux usines sans toujours tenir compte du service des ventes. Les prévisions sont données par les capacités normales de l'outil de production. Il est possible de faire des prévisions pour rationaliser l'activité à partir du moment où la connaissance du taux d'utilisation de l'outil de production est acquise. C'est une autre forme de one best way. C'est de l'atelier et de sa bonne connaissance que part la gestion rationnelle de l'entreprise. Le contrôle budgétaire sert à décliner la stratégie des entreprises en terme d'allocation optimale de ressources comme nous allons le voir maintenant.

3. Quelle pertinence pour le contrôle budgétaire dans un environnement peu turbulent ?

Les entreprises mettaient donc en œuvre des stratégies de réduction de l'incertitude afin de mieux rationaliser leur activité. Nous voudrions maintenant montrer comment le contrôle budgétaire est adapté à un environnement peu turbulent en nous servant d'un certain nombre d'études, et notamment de la typologie d'environnement d'Emery et Trist (1963) qui semble avoir des vertus interprétatives appliquées à notre cas.

Nous pourrions ensuite nous pencher sur les fonctions que remplissent les budgets dans un environnement peu turbulent. Tout d'abord, les entreprises cherchent à se couper de l'extérieur afin d'optimiser leur gestion interne, que ce soit pour mieux gérer la production ou pour réduire la complexité des phénomènes de négociation politique sur l'attribution des ressources. Dans le cadre d'un environnement prévisible, le budget prend alors tout son sens.

Nous voudrions ensuite montrer qu'il est plus facile de déléguer, grâce aux budgets, dans un environnement stable car les budgets permettent de gérer des ensembles plus complexes.

3.1 Le contrôle budgétaire est adapté à une économie peu turbulente

Le budget est l'outil adéquat d'un environnement routinier. On peut comprendre cette routine de plusieurs manières et le budget semble s'adapter à chacune d'entre elles comme le montre clairement la typologie d'Emery et Trist.

3.1.1 Le budget, outil d'un environnement peu turbulent

Emery et Trist (1963) distinguent dans leurs travaux quatre types d'environnement :

- L'environnement placide aléatoire¹, caractérisé par une incertitude faible et une répétition marquée des événements. Les situations diverses que peut rencontrer l'entreprise sont regroupées de façon aléatoire.
- L'environnement placide regroupé est également assez stable mais les situations dangereuses ou favorables ne sont plus regroupées aléatoirement. Une connaissance de l'environnement est donc nécessaire pour survivre.
- L'environnement mouvant réactif est un environnement semblable au précédent mais beaucoup plus dynamique. Il nécessite la prise en compte du comportement des autres acteurs présents sur le marché.
- L'environnement turbulent est complexe, dynamique et incertain. Toujours en mouvement, il empêche la prévision.

Le budget est adapté aux deux premiers types d'environnement. Dans l'environnement placide aléatoire, il n'est pas possible de connaître, de façon précise et par des études, les états futurs de l'environnement. Dans ce cas, la fixation des objectifs est simplifiée. Les réalisations passées constituent le meilleur estimateur du futur, compte tenu de l'inertie de l'environnement, comme c'est le cas pour le PLM et Le Printemps. L'environnement est donc simple à prédire quand il est routinier bien que cela ne puisse pas toujours être réalisé par la direction elle-même. La prévision peut être déléguée aux opérationnels qui doivent plus facilement parvenir à établir des prévisions car ils sont plus proches du marché. C'est sans doute le cas de Total.

¹ Les traductions sont empruntées à Rojot et Bergmann (1989).

Dans l'environnement placide regroupé, la direction générale peut s'approprier la détermination des objectifs à atteindre. Elle peut mettre en place des service d'études économiques (EDF), faire confiance à des accords interentreprises (Pechiney, Saint-Gobain) ou inscrire son action dans le cadre de contrats à long terme (Alstom). Dès que l'environnement devient plus turbulent, dès qu'il importe de prendre en compte le comportement des autres acteurs présents sur le marché, tels que l'Etat, les concurrents, les partenaires des ententes qui ne respectent pas leurs engagements ou encore les fournisseurs peu fiables, la prévision devient difficile, voire impossible. Le contrôle budgétaire doit être abandonné. Son utilisation peut en effet déclencher des effets pervers.

Pour éviter l'incertitude, les entreprises développent donc des stratégies spécifiques ou profitent d'opportunités. La baisse de l'incertitude externe peut être obtenue par des voies assez nombreuses. Dans certains des cas traités, elle est réalisée par des actions sur l'environnement ou par opportunisme : monopole¹, cartels, forte croissance. Mais dans d'autres cas, comme celui de Total, c'est la décentralisation qui permet de simplifier la perception de l'environnement. Nous n'avons pu toutefois vérifier ce point à partir de nos données. Cela reste donc une simple supposition. Mais cela fonctionne à la condition que l'environnement ne devienne pas trop turbulent. Les opérationnels et la direction générale doivent pouvoir définir des objectifs ayant de bonnes probabilités de réalisation. Le plus simple étant par exemple de prendre les réalisations de l'année précédente et de les augmenter de quelques points.

3.1.2 Un lien contrôle budgétaire - stratégie - environnement

Voir se développer un nouvel outil de gestion dans un environnement aussi peu concurrentiel que dans les exemples précédents, amène à se poser des questions sur la genèse des outils de gestion. On pourrait s'attendre à ce que la compétition entre sociétés favorise le développement de nouveaux outils de plus en plus performants, afin de minimiser le risque de faillite et d'accroître la rentabilité des capitaux investis. Or, ce n'est pas ce qui se passe lorsque nous observons nos différents cas. Les entreprises développent le contrôle budgétaire dans un contexte de concurrence affaiblie, de marchés très imparfaits, voire de dirigisme économique dans le cas de la France d'après-guerre.

Cela voudrait donc dire qu'il existe des innovations de gestion servant à accroître la performance des entreprises lorsqu'elles sont en relative sécurité. Elles développent des outils propres à l'environnement qu'elles rencontrent. Au moment où apparaissent les budgets, l'environnement est peu turbulent, les entreprises peuvent donc appliquer des méthodes d'optimisation des flux, tant financiers que physiques. Beaucoup plus tard, dans les années soixante-dix, l'environnement devient plus tumultueux. La mondialisation de la concurrence et les perturbations économiques rendent impossibles, ou difficiles, toutes velléités de programmation et d'optimisation. La réactivité, l'intuition et le « management des ambiguïtés » deviennent les nouveaux mots d'ordre (Peters et Waterman, 1982).

Mc Arthur et Scott (1970) développent une analyse assez proche en s'intéressant aux liens entre la structure de l'industrie et les systèmes de gestion. Selon eux, les accords interentreprises ont réduit la concurrence dès lors qu'ils ont figé les positions respectives. Il ne s'agissait plus alors pour les entreprises de conquérir des parts de marché, mais d'avoir les coûts les plus bas possible afin de maximiser leur marge unitaire. La seule liberté des

¹ Pour la théorie économique, c'est un moyen de se prémunir contre l'incertitude que fait peser un système concurrentiel dans certains secteurs (rendements croissants...).

directions générales est dans l'optimisation d'un système productif figé. Connaissant les débouchés, comment en retirer plus de profit : le contrôle budgétaire est l'une des solutions. C'est ce qui explique, selon Mc Arthur et Scott, l'accent mis par les entreprises françaises sur la production plutôt que sur le marketing. Cette tendance est renforcée pour certaines entreprises du fait de leur situation de monopole. L'influence de la structure industrielle sur la gestion prévisionnelle apparaît clairement aux auteurs. Les possibilités de développements futurs étaient canalisées par les ententes autour du trend de croissance de l'industrie, ce qui facilitait un certain type de prévisions. Cette sécurité relative permettait aux entreprises de prendre des risques. « Les grandes entreprises avaient tendance à être très diversifiées (...) les accords interentreprises leur permettaient de faire face à de nombreux défis (...) ».

Ces résultats corroborent en partie nos conclusions. Les prévisions sont facilitées, par exemple, par les accords interentreprises, mais dans le même temps, ajoutent Mc Arthur et Scott, les entreprises ne faisant pas de prévisions ne sont sanctionnées que par une rentabilité plus faible. Leur survie n'est pas remise en cause pour autant, puisqu'elles sont protégées par le marché français. Par contre, un marché routinier permet plus facilement de faire des prévisions et donc de planifier.

Ce faisant, nous venons de voir que le budget est adapté à des entreprises évoluant dans des contextes peu perturbés car il les rend plus performantes. Il faut maintenant mettre à jour la façon dont opère le contrôle budgétaire pour rendre ces entreprises plus efficaces. Nous allons voir qu'il permet de mieux optimiser des flux devenus prévisibles et qu'il permet de déléguer en toute sécurité.

3.2 Le contrôle budgétaire permet d'optimiser les flux internes

L'activité de production est d'abord isolée des conditions économiques extérieures, ce qui permet de lisser l'activité. Puis, dans un second temps les mécanismes politiques d'allocation des ressources entre les acteurs de l'entreprise sont simplifiés.

3.2.1 Isoler la production

Thompson (1967) et Hayes (1977) apportent une contribution intéressante à l'étude de la gestion des organisations en fonction de leur environnement. Hayes (1977) a réalisé une recherche dans laquelle il montre que les performances de différents services appartenant à une même entreprise dépendent de variables différentes. Ainsi, pour le service production, ce sont surtout des variables internes et dans une moindre mesure l'interdépendance entre les différentes unités d'une entreprise qui expliquent la performance de cette activité. Au sein du service recherche et développement, c'est le niveau d'interdépendance entre les unités de recherche et l'environnement qui explique le mieux la performance de ces services. Enfin, l'environnement conditionne largement les résultats de l'activité commerciale. En cherchant à comprendre ces résultats, l'auteur se livre à quelques tentatives d'explication. Il remarque que les coûts ne sont pas de bons indicateurs de performance pour les services commerciaux ou de recherche et développement. En effet, ces services voient leur performance affectée par des variables qu'ils ne maîtrisent pas et qui se situent dans l'environnement. Contrairement aux services de production, ils n'ont pas les moyens d'agir complètement sur leurs coûts. Les services de production, au contraire, peuvent s'appuyer sur des éléments financiers pour évaluer leur performance, à condition que l'environnement ne vienne pas trop perturber la

production. Hayes reprend¹ une hypothèse soutenue par Thompson (1967) selon laquelle, les entreprises développent des stratégies visant à isoler leurs activités de production de l'environnement. Elles mettent en place pour cela des stratégies de « tampon » visant à amortir les chocs extérieurs. Plusieurs solutions sont offertes aux entreprises. Elles peuvent développer des contrats à long terme, conclure des alliances ou anticiper les fluctuations du marché en mettant en place des services d'études. Une fois le cœur de l'activité de l'entreprise isolé, des procédures d'optimisation peuvent plus facilement être mises en place pour s'assurer par exemple que l'utilisation des machines est optimale. Or, que se passe-t-il dans les entreprises de notre étude ?

Les directions générales d'EDF, de Saint-Gobain et de Pechiney ont mis en place des stratégies de baisse de l'incertitude ou ont profité de conditions économiques avantageuses. Les entreprises n'ont d'ailleurs pas toujours été conscientes d'agir ainsi. Dans tous les cas, il n'a jamais été question d'agir sur l'environnement pour faciliter le développement du contrôle budgétaire. Les budgets sont apparus parce que les entreprises avaient la possibilité de les mettre en place et intérêt à les utiliser. Ils se sont d'abord développés dans les services de production de ces entreprises. Les services commerciaux ne sont passés sous contrôle budgétaire que quelques années plus tard.

Ces observations sont cohérentes avec les conclusions de Hayes et de Thompson. On voit comment les entreprises cherchent à s'isoler de l'extérieur. Cela leur permet de mettre en place de nouveaux outils, aptes à gérer cette situation. Une fois la fermeture du système réalisée, l'entreprise peut se consacrer entièrement à l'optimisation des flux internes qui la parcourent. Cela est d'autant plus facile que la technologie produit peu de cas exceptionnels et est routinière. Si le lien entre les moyens et les fins est bien connu, le processus sera d'autant plus facile à surveiller (Thompson, 1967). La technologie est sans doute un élément important pour le développement du contrôle budgétaire. On peut ainsi remarquer qu'un certain nombre d'entreprises étudiées, telles EDF, Saint-Gobain ou Pechiney, ont des technologies de process continu, ou à liens longs pour reprendre la terminologie de Thompson. La programmation de la production entraînée par ce type de technologie accentue la prévisibilité des actions des entreprises. De très rares cas pourraient être qualifiés de technologie médiatrice. Citons le cas du Printemps et de Total. Mais le manque d'informations sur ces entreprises nous conduit à ne pas développer davantage ce point.

3.2.2 Réduire l'incertitude interne

Outre qu'il constitue un outil de rationalisation dans un environnement stable, le budget permet également de simplifier l'attribution des ressources à situation économique constante. Cyert et March (1963) l'analysent comme un outil permettant de réduire l'incertitude à l'intérieur de l'entreprise. Mais, ils soulignent dans le même temps que les budgets ne sont pas les seuls instruments dont dispose une entreprise pour réduire l'incertitude qui l'entoure. Ainsi, selon eux, les accords interentreprises permettent aussi cette diminution. On peut soutenir l'idée selon laquelle les budgets créent un environnement interne négocié qui vient compléter l'environnement externe négocié. Face à des situations très complexes, le contrôle budgétaire permet, selon leurs termes, une quasi-résolution des conflits. Elle se réalise selon différentes modalités. Les entreprises ne cherchent pas à optimiser leur situation. Elles n'en sont d'ailleurs sans doute pas capables. Elles doivent arbitrer entre les objectifs des différentes coalitions composant l'organisation. Le budget fournit alors un cadre définissant l'existant et

¹ Cette idée est également reprise par Merchant (1984).

la façon dont les ressources sont réparties. D'une année sur l'autre, en reportant les objectifs définis pour chacune des coalitions, on simplifie le « casse-tête » politique de l'attribution des contributions. Cela justifie donc le report en avant des équilibres budgétaires précédemment atteints. Les ajustements se font à la marge pour tenir compte des modifications dans la situation de chaque coalition. Mais cela n'est possible que si l'équilibre atteint durant une période n'est pas fondamentalement remis en cause par les modifications économiques de l'environnement de l'entreprise. S'il est relativement stable ou prévisible, le partage des contributions se fera sans trop de heurts, en se servant des résultats obtenus précédemment et cristallisés dans les budgets.

Les ajustements marginaux auxquels se livrent l'entreprise et la sous-optimisation contenue dans les budgets imposent qu'il existe un excédent de ressources non indispensables pour le fonctionnement de l'organisation : il s'agit du slack organisationnel. Son existence permet aux budgets de fonctionner et de s'ajuster aux modifications marginales de l'environnement. Dans les périodes de croissance, les opérationnels demandent plus de ressources qu'il ne leur est nécessaire. Ces ressources sont ensuite consommées dans les conjonctures difficiles ou les restructurations. Lorsque l'environnement devient imprévisible, les opérationnels, mal armés pour des prévisions compliquées, ne peuvent plus se contenter d'un ajustement à la marge du slack organisationnel. En période de croissance non prévue, la direction peut se sentir lésée, alors que dans le cas d'une récession, ce sont les opérationnels qui se sentent victimes d'une injustice. Encore une fois, le contrôle budgétaire prolonge en interne la faible incertitude des marchés.

3.3 Le contrôle budgétaire permet de déléguer en toute sécurité

Ayant réduit l'incertitude, le budget permet de simplifier les relations internes à l'entreprise. Il permet la gestion d'ensembles plus complexes car les résultats des actions des subordonnés sont analysables. Les logiques locales de performance sont synonymes de performance globale. Dans un environnement stable, le contrôle budgétaire autorise une gestion de la complexité induite par une décentralisation accrue.

3.3.1 Décentralisation versus centralisation

Un environnement stable permet plus facilement de déléguer car les contrôles sont plus faciles à réaliser. Le lien existant entre décentralisation et type d'environnement est donc mis en question. Pour Burns et Stalker (1966), un environnement stable nécessite une structure mécaniste, relativement centralisée. Pour Lawrence et Lorsch (1967), un environnement stable entraîne peu de différenciation donc peu de délégation. De même pour Thompson, la turbulence de l'environnement nécessite une décentralisation. Or cette relation n'est pas vérifiée dans les cas étudiés. La stabilité contextuelle semble au contraire favoriser la décentralisation. Celle-ci est plus ou moins prononcée selon les entreprises. EDF apparaît plus centralisée que Total, par exemple. Cela se comprend aisément si l'on songe qu'un directeur est plus enclin à céder des parcelles de responsabilités s'il est en mesure de pouvoir contrôler plus facilement l'usage qui en est fait. S'il connaît les conditions dans lesquelles ses subordonnés vont travailler, cela facilite son contrôle. Ce point tend à montrer que la délégation d'autorité ne se réalise pas seulement si l'incertitude de l'environnement est grande. La relation semble plus compliquée. La complexité de l'environnement, la taille de l'entreprise, qui accroît elle-même la complexité, sont sans doute des variables qui entrent en jeu. L'hypothèse que pose Mintzberg (1982) est à cet égard intéressante :

Tableau 4 : Typologie de l'environnement

Environnement	Stable	Dynamique
Complexe	Décentralisé Bureaucratique (Standardisation des qualifications)	Décentralisé Organique (Ajustement mutuel)
Simple	Centralisé Bureaucratique (Standardisation des procédés de travail)	Centralisé Organique (Supervision directe)

Source : Mintzberg (1982)

La décentralisation semble surtout fonction de la complexité de l'environnement. Sa matrice est à rapprocher de celle de Thompson (1967), même si ses conclusions sont légèrement différentes. Toutefois, on peut être étonné que la standardisation des résultats n'apparaît pas dans ce schéma. Or, il se trouve que c'est sans doute ce mécanisme de coordination qui correspond le mieux au contrôle budgétaire. Le type de technologie utilisé doit sans doute aussi être pris en compte. Kalika (1988) fait par ailleurs dépendre le degré de différenciation du type d'hostilité que rencontre l'entreprise. Dans certains cas, l'hostilité nécessite de décentraliser, dans d'autres cas, l'entreprise centralise pour survivre. Dans le premier cas, tout se passe comme si l'entreprise abandonnait la planification à des unités décentralisées et exerçait un contrôle plus fort. Dans le second cas, les risques sont tels que les dirigeants préfèrent assumer eux-mêmes le pilotage de l'entreprise.

C'est également ce que souligne Desreumaux (1992) en rapportant les travaux de Huber et al. Selon ces derniers, « la croyance répandue selon laquelle la décentralisation s'impose en cas d'environnement turbulent et/ou d'entreprise de grande taille n'est pas aussi fondée qu'on ne l'annonce généralement ». Notre étude montre justement qu'un environnement stable permet une décentralisation aisée, car l'on dispose, dans cet environnement, de l'outil capable d'intégrer les différents constituants de l'organisation : c'est le budget.

3.3.2 Contrôler la diversification

La visibilité donnée par la stabilité et la prévisibilité des marchés aux entreprises leur permettaient de s'étendre vers de nouvelles activités et d'accroître l'ampleur de celles existantes. Ce faisant, les cadres dirigeants se trouvaient débordés par la quantité d'information. Ce travail supplémentaire ne trouvait pas son origine dans une complexité accrue par la turbulence de l'environnement, mais bien dans le fait que l'éventail d'activités à surveiller était devenu plus large. Pour soulager les dirigeants, une délégation d'autorité était entreprise. Les réticences que celle-ci ne manquait pas d'entraîner étaient vaincues grâce à la prévisibilité des marchés. Cette dernière permettait d'escompter un niveau d'activité, et donc un résultat, pour juger de l'effort produit par le subordonné. L'asymétrie d'information entre mandant et mandataire était alors réduite et permettait une plus grande délégation. Les entreprises engagées dans des processus de plus en plus capitalistiques recherchaient une garantie de profitabilité. Il importait en effet d'accompagner la délégation d'un contrôle plus strict des performances. Une fois les quantités et les prix plus ou moins assurés, il s'agissait de récupérer le maximum de profit des activités engagées. C'est ce qui explique le développement du contrôle budgétaire.

Des moyens de protection de l'activité de l'entreprise ont été mis en œuvre afin de l'isoler des « soubresauts » de la conjoncture. La production, les approvisionnements, puis les services commerciaux ont été éloignés des perturbations extérieures afin de pouvoir porter plus facilement un jugement sur le travail de ceux à qui ces activités avaient été déléguées. Les critiques qui commencent à se faire jour sur le contrôle budgétaire à la fin des années soixante et au début des années soixante-dix peuvent se comprendre grâce à ce schéma d'analyse. A cette époque, l'environnement devient plus perturbé et les évolutions moins prévisibles. Les budgets doivent donc être plus difficiles à utiliser. Du moins, la confiance que l'on peut leur accorder diminue. Soit chez les dirigeants qui ne maîtrisent plus ce que devrait être l'activité de leur subordonné. Soit chez ces derniers qui se sentent de plus en plus mal à l'aise devant un outil qui leur paraît parfois injuste dans le sens où il ne rend pas fidèlement compte de leurs résultats et surtout de leurs difficultés.

Selon Chapman (1997), les organisations ont le choix entre la planification, quand l'incertitude est faible, et la flexibilité dans le cas contraire. Quand l'incertitude augmente, la hiérarchie est submergée d'informations car les exceptions sont nombreuses. Les différents moyens de coordination, telles les règles, les programmes, les procédures et la hiérarchie, ne suffisent plus. Mais, dans les cas des entreprises que nous avons étudié, l'incertitude, selon notre conception, est faible et pourtant les directions générales sont effectivement surchargées d'information. C'est bien plus la complexité de l'activité qui semble être la cause de ce phénomène, et notamment la diversité des marchés à considérer. Cette complexité accrue est rendue possible par la faible incertitude des marchés qui augmente le champ pertinent d'activités qu'un dirigeant peut contrôler. C'est pour gérer cette complexité que le contrôle budgétaire est développé. L'attribution de ressources dans le processus budgétaire est toutefois potentiellement imparfaite, du fait de l'existence d'un slack organisationnel, car elle repose sur l'hypothèse qu'un responsable connaît les besoins de ses subordonnés. Cette condition n'est pas toujours vérifiée. Si l'incertitude de l'environnement est faible, l'asymétrie d'information entre le budgété et son chef est mieux maîtrisée et le slack organisationnel est réduit. Le budget n'est donc pas, dans ces conditions, un moyen onéreux de gérer la complexité. La prévisibilité de l'environnement est donc un élément important car elle permet de maîtriser la délégation d'autorité.

Conclusion

Au final, les entreprises gèrent l'incertitude par des mécanismes spécifiques (monopole, entente, décentralisation) ou profitent de circonstances exceptionnelles (forte croissance) ayant pour résultat de rendre plus prévisible l'environnement. La direction générale connaît soit les objectifs que les opérationnels doivent atteindre, soit ceux qu'ils se proposent d'atteindre. Le monopole, l'entente et la forte croissance permettent de mieux maîtriser un marché et d'engager des programmes d'optimisation.

Dans un marché prévisible, le contrôle budgétaire permet d'optimiser la production. Il prolonge également la prévisibilité en interne et simplifie les mécanismes d'allocation des ressources. Ce faisant, le contrôle budgétaire, comme outil d'un environnement peu turbulent permet à l'entreprise de déléguer plus largement et ainsi de réduire la complexité à laquelle sont confrontés les agents. Le problème de ces entreprises est de s'assurer que tous les moyens ont été mis en œuvre pour maximiser le bénéfice. Cela se complique dès qu'elles ne sont plus capables de cette prévision car le marché devient trop turbulent.

Il est intéressant de rapprocher nos conclusions de celles de l'article de Gervais et Thenet (1998). Les deux auteurs s'interrogent sur l'adaptation d'un système de contrôle budgétaire à un environnement turbulent. Cela les conduit à reconcevoir les rôles du contrôle budgétaire. Selon ces auteurs, dans un environnement turbulent, le contrôle budgétaire permet :

- soit d'être plus réactif, en créant des îlots d'ordre et de stabilité,
- soit de privilégier une approche proactive de la planification, permettant d'exploiter au mieux les moyens disponibles,
- soit de se concentrer sur les processus porteur de valeur pour l'entreprise.

Au delà de la modification des fonctions du contrôle budgétaire, c'est son articulation avec la stratégie qui est modifiée. Au moment de son implantation dans les entreprises (jusqu'aux années soixante), le contrôle budgétaire est utilisé pour allouer des moyens dans un environnement peu turbulent. Il suit la stratégie. Ce cadre de référence devenant obsolète du fait de la turbulence accrue de l'environnement, le contrôle budgétaire doit s'adapter pour permettre d'aider à la formulation des orientations stratégiques.

Références bibliographiques

- Berland N (1998a) « The availability of information and the accumulation of experience as motors for the diffusion of budgetary control : the French experience from the 1920's to the 1960's », *Accounting, Business and Financial History*, Vol. 8, n° 3, p. 303-329.
- Berland N. (1998b) « Le contrôle budgétaire, outil d'un environnement routinier. Un point de vue historique », *Entreprises et Histoire*, n°20, décembre, p. 67-82.
- Berland N. (1999) *L'histoire du contrôle budgétaire en France*, Thèse en sciences de gestion, Paris Dauphine, sous la direction du Professeur Henri Bouquin.
- Braudel F. et Labrousse E. (1979-1980) *Histoire économique et sociale de la France - Tome IV 1-2/ 1880-1950*, PUF, Paris.
- Bunce P. Fraser R. et Woodcock L. (1995) «Advanced budgeting : a journey to advanced management systems», *Management accounting research*, n° 6, p. 253-265.
- Burns T. et Stalker G.M (1966) *The management of innovation*, Tavistock, London.
- Carré J.J. Dubois P. et Malinvaud E. (1972), *La croissance française*, Editions du Seuil, Paris.
- Chandler Jr A. (1977) *La main visible des managers - Une analyse historique*, Economica, Paris.
- Chapman C.S. (1997) «Reflections on a contingent view of accounting», *Accounting, organizations and society*, Vol. 22, n° 2 Février, p. 189-205.
- Cyert R.M. et March J.G. (1963) *A behavioral theory of the firm*, Prentice-Hall, New-Jersey.
- Desreumaux A. (1992) *Structures d'entreprise*, Vuibert, Paris.
- Duncan R.B. (1972) «Characteristics of organizational environments and perceived environmental uncertainty», *Administrative Science Quarterly*, September, p. 313-327.
- Dyas G.P. et Thanheiser H.T. (1976) *The emerging european enterprise*, The Macmillan Pess Ltd, London.
- Emery F.E. et Trist E.L. (1963) «The causal texture of organizational environment», *Human Relations*, Vol. 18 August, p. 20-26.
- Gervais M. et Thenet G. (1998) « Planification, gestion budgétaire et turbulence », *Finance, contrôle, stratégie*, Vol 1, n°3, septembre, p. 57-84.
- Hayes D.C. (1977) «The contingency theory of managerial accounting», *Accounting review*, January, pp. 22-39.
- Hopper T. et Armstrong P. (1991) «Cost accounting, controlling labour and the rise of conglomerates», *Accounting, organizations and society*, Vol. 16, n° 5/6, p. 405-438.
- Hopwood A. (1974) *Accounting and human behaviour*, Prentice Hall Inc., New Jersey.
- Johnson T.H. et Kaplan R.S. (1987) *Relevance Lost*, Harvard Business School Press, Boston.
- Kalika M. (1988) *Structures d'entreprises - Réalités, déterminants, performances*, Economica, Paris.

- Kaplan R.S. (1984) «The evolution of management accounting», *The accounting review*, Vol LIX, n° 3, July, p. 390-418.
- Lawrence P. et Lorsch J. (1967) *Adapter les structures de l'entreprises*, Les Editions d'Organisation, Paris.
- Mc Arthur J.H. et Scott B.R. (1970) *L'industrie française face aux Plans - Harvard ausculte la France*, Editions d'Organisations, Paris.
- Merchant K.A. (1984) «Influences on departmental budgeting : an empirical examination of a contingency model», *Accounting, organizations and society*, Vol. 9, n° 3/4, p. 291-307.
- Mevellec Pierre (1994) « Coûts à base d'activité : un succès construit sur un malentendu », *Revue Française de Gestion*, janvier-février.
- Mintzberg H. (1982) *Structure et dynamique des organisations*, Les Editions d'Organisation, Paris.
- Mintzberg H. (1994) *Grandeur et décadence de la planification stratégique*, Dunod, Paris.
- Peters T. et Waterman R.H. (1982) *In search of excellence*, Harper Collins Business, Londres.
- Rojot J. et Bergmann A. (1989) *Comportement et organisation*, Vuibert, Paris.
- Thompson J. (1967) *Organizations in action*, Mc Graw Hill, New York.
- Weick K.E. (1969) *The social psychology of organizing*, Addison-Wesley, Reading.