



HAL
open science

La maîtrise du slack budgétaire : une analyse autour des théories de la déviance et de la criminologie : Le cas d'une entreprise de distribution

Julien Prudence

► To cite this version:

Julien Prudence. La maîtrise du slack budgétaire : une analyse autour des théories de la déviance et de la criminologie : Le cas d'une entreprise de distribution. Gestion et management. Université Paris Dauphine - Paris IX, 2009. Français. NNT: . tel-00476627

HAL Id: tel-00476627

<https://theses.hal.science/tel-00476627>

Submitted on 26 Apr 2010

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.



Ecole Doctorale de gestion EDOGEST



***La maîtrise du slack budgétaire : une analyse autour des théories de la déviance
et de la criminologie***

Le cas d'une entreprise de distribution

Thèse présentée et soutenue publiquement

Le 1 octobre 2009

En vue de l'obtention du

DOCTORAT EN SCIENCES DE GESTION

par

Julien Prudence

JURY

Directeur de recherche : **Monsieur Henri Bouquin,**
Professeur à l'Université Paris Dauphine

Rapporteurs : **Madame Dominique Bessire**
Professeur à l'Université d'Orléans

Monsieur Didier Leclère
Professeur au CNAM

Suffragants : **Monsieur Nicolas Berland**
Professeur à l'Université Paris Dauphine

Monsieur Frédéric Gautier
Professeur à l'Université de Clermont Ferrand

L'université de PARIS IX – Dauphine n'entend donner aucune approbation ni improbation aux opinions émises dans cette thèse. Ces opinions doivent être considérées comme propres à l'auteur.

Remerciements

Mes remerciements s'adressent tout d'abord à mon directeur de recherche, Monsieur Henri Bouquin, qui m'a témoigné d'une grande confiance durant ce long chemin depuis mon DEA de Gestion jusqu'à cette thèse et qui aura su tout au long de ce parcours répondre à mes attentes.

Mes remerciements vont aussi aux professeurs et leurs institutions, qui ont stimulé mon goût pour la recherche et orienté mes travaux sur des voies qui m'étaient au départ étrangères.

- D'une part au CREFIGE, en particulier Monsieur Henri Bouquin, Monsieur Nicolas Berland, Monsieur Bernard Colasse et Monsieur Yvon Pesqueux.

- D'autre part à l'IAE de Bordeaux en particulier Monsieur Serge Evraert et Monsieur Stéphane Trébucq.

Je tiens également à remercier l'ensemble des personnes interrogées au sein d'Eliance, qui ont pu m'offrir une partie de leurs temps, et de leurs « convictions » sur un sujet aussi sensible. Ainsi que Gilles Bonnenfant et Alain Guyot d'Eurogroup qui m'ont permis de me libérer plusieurs mois pour finaliser ce travail.

Je remercie aussi tous les amis qui m'ont apporté directement ou indirectement leur soutien, ma famille sans laquelle ce travail n'aurait pu aboutir, à Hasnae pour la patience qu'elle a su me témoigner, et une pensée toute particulière pour mon grand père qui m'aura accompagné tout au long de ce travail.

Enfin, je remercie vivement l'ensemble des membres du jury d'avoir consacré leur temps à lire et à évaluer ce travail.

SOMMAIRE

REMERCIEMENTS	5
INTRODUCTION GENERALE	9
.....	9
1. Le <i>slack</i> budgétaire : fruit d'une démarche participative.....	12
2. Les raisons et les objectifs de cette recherche	13
PARTIE 1 REVUE DE LA LITTERATURE ET PROPOSITION D'UN CADRE THEORIQUE DE RECHERCHE.....	23
Introduction	24
Chapitre 1- Le <i>slack</i> budgétaire : son impact sur l'organisation et ses déterminants.....	27
I. L'impact du <i>slack</i> budgétaire sur l'organisation	28
II. Les déterminants du <i>slack</i> budgétaire.....	43
Chapitre 2- La déviance et criminologie : notre cadre d'analyse	85
I. Le cadre général de la déviance et la criminologie.....	86
II. La sociologie de la déviance	102
III- Focus sur les trois éléments caractéristiques de la déviance et de la criminologie : la norme, la transgression et la sanction	117
Chapitre 3- <i>Slack</i> budgétaire, déviance et criminologie : parallèle et proposition d'un cadre d'analyse	165
I. La création de <i>slack</i> budgétaire : un acte déviant	166
II. Notre posture épistémologique : le <i>slack</i> budgétaire au service du management	172
III. Proposition d'un cadre d'analyse de la maîtrise du <i>slack</i> budgétaire.....	173
Chapitre 4- Méthodologie	181
I. Méthodologie générale de la recherche.....	183
III. Le recueil et l'analyse de données de l'étude de cas d'Eliance	209
PARTIE 2- ETUDE DE CAS D'ELIANCE	223

Chapitre 5- La société Eliance : Présentation générale et interprétation de deux périodes d'études	227
I. Présentation de la société	228
II. Interprétation : deux périodes d'Eliance de 2000 à 2006	296
Chapitre 6- Analyse de la maîtrise du <i>slack</i> budgétaire au sein d'Eliance	327
I. Les normes de « <i>slack</i> budgétaire »	329
II. La transgression des « <i>normes de slack budgétaire toléré</i> »	384
III. Les contrôles et la détection du <i>slack</i> budgétaire	412
IV. Les sanctions associées à la détection de <i>slack</i> budgétaire présumé	434
Conclusion du chapitre VI	448
CONCLUSION GENERALE	457
1. Les contributions théoriques de cette recherche	457
2. Les limites de la recherche	461
3. Les perspectives ultérieures esquissées par notre recherche	462
BIBLIOGRAPHIE	467
TABLE DES MATIERES	491
LISTE DES TABLEAUX	498
LISTE DES FIGURES	500
LISTE DES ENCADRES	502
ANNEXE	503

Introduction générale

« La direction générale est chargée de conduire l'entreprise vers son but, en cherchant à tirer le meilleur parti possible des ressources dont elle dispose »

(Fayol, 1916)

« La performance dépend plus de l'habileté à faire des prévisions que de l'habileté à manager »

(Dearden, 1973)

Le 25 mai 2009, la cour des comptes a présenté son rapport¹ sur les résultats et la gestion budgétaire de l'état pour l'année 2008. Celui –ci a été établi dans le cadre de la mission que lui confère l'article 47 de la Constitution, aux termes duquel « *la Cour des comptes assiste le Parlement et le Gouvernement dans le contrôle de l'exécution des lois de finances* ».

Ce rapport fait état d'un certain nombre de constats et de recommandations sur la gestion budgétaire de l'état. Il rappelle notamment **la nécessité d'intégrer des dispositifs maîtrisés de marge de manœuvre budgétaire.**

Ces constats font suite au rapport de 2008 (du budget 2007) dans lequel, s'agissant de la gestion des personnels de l'état, la cour des comptes souligne que le dispositif de la *fongibilité* dite « asymétrique »², présenté comme constituant un élément central de la LOLF³, dès lors qu'il vise à restituer aux gestionnaires ministériels une maîtrise accrue de la gestion de leurs moyens, **serait inefficace.** Ceci pour deux raisons : un

¹ En application de l'article 58-4 de la loi organique, ce rapport examine les résultats de l'exercice 2008 et les comptes associés (1ère partie). Il analyse, en outre, l'ensemble des missions du budget général, les budgets annexes et les principaux comptes spéciaux, ainsi que quatorze programmes choisis en raison de leur taille ou de la nature des dépenses qui leur sont rattachées (2ème partie).

² L'article 7 de la LOLF dispose que la présentation des crédits par titre est indicative, sauf pour ceux qui sont ouverts sur le titre des dépenses de personnel, qui constituent un plafond. Les crédits de personnel excédentaires peuvent donc abonder des dotations d'autre nature, l'inverse n'est pas possible.

³ LOLF : loi organique relative aux lois de finances

encadrement trop strict de cette faculté par le ministre en charge du budget et une structure du budget, pour la plupart des ministères, qui n'autorisent pas ce mécanisme.

De façon générale, la fongibilité des crédits, qui était une innovation importante de la LOLF et visait à renforcer les marges de manœuvre des gestionnaires, est peu appliquée, et quand elle l'est, c'est pour des montants très restreints au regard des masses budgétaires. (Rapport de la cour des comptes 2008, p. 106).

En outre, concernant le rôle des responsables de programme, La Cour a recommandé⁴ que soit clarifié leur positionnement (notamment leurs compétences, leurs prérogatives et leurs articulations avec les autres acteurs de la gestion administrative et budgétaire). A défaut de progrès réalisés au plan interministériel, certaines évolutions sont intervenues en 2007, sous la forme notamment d'instructions ministérielles ou de chartes de gestion. Désormais précisés par écrit, sauf exceptions (Ecologie et développement durable, par exemple), la place et le rôle des responsables de programme varient encore fortement selon les missions. Au total, **la marge de manœuvre des responsables de programme** dans leurs fonctions de gestionnaires de crédits **est limitée** par le fait que, dans de nombreux cas, l'organisation administrative ne coïncide pas avec celle retenue pour **la gestion budgétaire**, mais aussi en raison du poids des dépenses obligatoires, des prérogatives des programmes support et du nombre de décisions demeurant de la compétence du cabinet.

En revanche, le système de *fongibilité* entre les crédits d'investissement et les dotations de fonctionnement utilisés sur le programme Administration pénitentiaire de la mission Justice (pour 11,7 M€) a **aggravé les insuffisances de crédits de paiement qui ont affecté la mise en œuvre des programmes.**

⁴ Dans la réponse qu'il avait adressée au Premier président de la Cour des comptes, en mai 2007, sur le projet de rapport sur les résultats et la gestion budgétaire de 2006, le ministre du budget, des comptes publics et de la fonction publique annonçait l'engagement de travaux visant à l'élaboration d'un référentiel de comptabilité budgétaire. Ces travaux n'ont pas abouti à ce jour. L'absence de définition de la comptabilité des opérations budgétaires conduit la Cour à rappeler la nécessité et l'urgence de la mise au point d'un tel référentiel, à l'image de celui défini pour la comptabilité générale. Cohérent avec lui, ce référentiel devra notamment fixer les règles de gestion et de comptabilisation des AE et permettre de préciser certaines articulations, aujourd'hui mal appréhendées, entre opérations budgétaires et opérations de trésorerie ou entre les trois résultats de l'Etat (comptable, budgétaire et de trésorerie), ainsi que le passage au besoin (ou à la capacité) de financement.

La fongibilité, si elle accroît la marge de manœuvre des gestionnaires, risque aussi de contribuer à majorer les dépenses. Auparavant, en effet, les crédits qui ne pouvaient être consommés au titre de la dotation sur laquelle ils étaient ouverts étaient généralement annulés. Ils peuvent maintenant être engagés et ordonnancés sur un autre titre, alors que le besoin de crédits sur le titre des investissements ne se trouve pas réduit, sa satisfaction étant seulement différée (Rapport de la cour des comptes 2008, p. 90).

Dans sa réponse au rapport 2008 de la Cour des Comptes, le Ministre du budget, des comptes publics et de la fonction publique souligne l'importance de disposer, lors de la phase de budgétisation, d'une « norme de dépense » fiable et pertinente qui ne dégagerait pas de marges de manœuvre budgétaires artificielles ou des contraintes insurmontables pour le gouvernement.

La question primordiale qui se pose est celle de la finalité de la norme de dépense : le souci de la Cour est de disposer a posteriori d'une vision plus complète de l'évolution de la dépense qui justifie naturellement que l'appréciation soit faite sur un champ large.

La norme de dépenses constitue, en revanche, pour le Gouvernement avant tout un outil destiné à la maîtrise en amont des dépenses,, lors de la phase de budgétisation. A ce titre, il apparaît essentiel de préserver la qualité et le degré de précision actuels de la norme, qui n'est pas un simple outil de présentation de l'évolution des dépenses de l'État mais un instrument de pilotage de ces dernières.

L'intégration dans la norme d'éléments trop volatiles, imprévisibles ou dont l'évolution d'une année sur l'autre est en grande partie déconnectée de l'action du Gouvernement en affaiblirait structurellement la portée, en dégageant certaines années des marges de manœuvre artificielles, pour faire peser d'autres années des contraintes insurmontables sur les choix budgétaires du Gouvernement. (Rapport de la cour des comptes 2008, p. 284).

Cet examen du rapport de la Cour des Comptes, met en exergue une des questions clés dans la mise en œuvre d'un budget : celle de la maîtrise des marges de manœuvre budgétaires. En effet, un budget trop strict, ou trop rigide peut avoir des conséquences catastrophiques, de surcroît lorsqu' il s'agit de celui de l'Etat. Inversement, un budget

qui présente des marges de manœuvre trop grandes peut aggraver considérablement une situation budgétaire. Il convient donc de les maîtriser.

1. Le *slack* budgétaire : fruit d'une démarche participative

Selon Walker et Johnson, (1999), « *le slack correspond à une tendance des managers, responsables de budget, à surestimer leurs besoins de ressources et/ou à sous-estimer leurs capacités productives.* ».

D'après l'estimation de Schiff et Lewin (1970), le *slack* budgétaire, pourrait représenter jusqu'à 25% du montant des objectifs opérationnels de l'organisation. De telles proportions soulèvent les questions de l'efficience et du degré de complicité du dispositif de contrôle.

Dans le modèle de contrôle de gestion de Sloan et Brown qui prévaut encore aujourd'hui : celui de « la responsabilité décentralisée avec contrôle centralisé » (Sloan 1963 cité par Bouquin 1994), la norme qui sépare la bonne de la mauvaise performance doit être connue à l'avance et fixée de manière objective à partir de données fiables.

Fixer des objectifs et établir des normes de bonnes ou mauvaises performances peuvent se faire de manière autoritaire, en fonction des performances passées et des connaissances personnelles des dirigeants concernant le marché.

Ou, comme le plus souvent, reposer sur une approche participative dans laquelle les subordonnés vont orienter le choix des normes de performances ou couple « ressources - résultats ». L'école des relations humaines a démontré que la participation peut être une source de satisfaction, de motivation pour les subordonnés et donc de performance globale pour l'organisation. Toutefois, elle permet d'induire un biais dans la fixation du couple « *résultat attendus - ressources nécessaires* » : celui du ***Slack***.

Participer à la fixation de leurs objectifs donne aux individus l'occasion de proposer des niveaux d'objectifs différents de ce qu'ils pensent réellement pouvoir faire (Langevin et Naro, 2003).

2. Les raisons et les objectifs de cette recherche

2.1. *L'intérêt de l'étude du slack budgétaire...*

Au cours de notre activité de contrôleur de gestion, nous avons eu l'occasion à de nombreuses reprises, de nous interroger sur la pertinence des outils de pilotage utilisés, au regard du poids de l'informel (voire de l'irrationnel) au sein des organisations. Un des points qui a retenu tout particulièrement notre attention concernait **le mode de fixation des objectifs dans un processus budgétaire**.

En effet, notre fonction nous a permis d'identifier des écarts de difficultés d'objectifs budgétaires fixés pour des managers opérationnels. Qu'est ce qui justifie ces écarts ? Quelques managers s'affectaient naturellement des objectifs très ambitieux, et difficiles à atteindre, quand d'autres d'une façon tout aussi naturelle, se garantissait des objectifs plus aisés, s'attribuant par leur niveau de participation à la définition du budget, des ressources disponibles pour faire face à une multitude de risques qu'ils avaient préalablement identifiés.

Certaines années, cette situation était d'ailleurs tellement extrême, qu'il arrivait de constater des résultats supérieurs de plus de 300% au budget dans un département, et inférieurs à 20% du budget dans une localité limitrophe (sous la responsabilité d'un autre manager), et ceci sans véritable explication autre que celle du différentiel de difficulté que proposait initialement leurs budgets respectifs.

Ce phénomène était d'autant plus complexe à maîtriser qu'il était souvent utile au manager. Ainsi, en 2004, au sein d'une société de distribution, à la suite d'un contrôle de sécurité, un établissement a ainsi utilisé son « budget discrétionnaire », pour répondre dans l'urgence aux normes en vigueur (portes coupe feu, systèmes d'alarme, etc.). Un autre établissement de la même société, a lancé une campagne de communication d'envergure grâce à sa marge de manœuvre budgétaire pour faire face à l'arrivée non prévue d'un concurrent sur son secteur.

Quelque soit le processus budgétaire participatif, il est difficile de penser que le manager ou le gestionnaire ne puisse pas « profiter de l'occasion » pour rendre son travail un peu moins pénible. L'étude du *slack* budgétaire présente ainsi, à notre sens, un double intérêt :

- **C'est un phénomène difficile à mesurer.** Nonobstant son « universalité », il reste très souvent « tabou » de part le phénomène de « *désirabilité sociale*,⁵ » évoqué par Blanchette (2001). Il est considéré généralement comme un comportement dysfonctionnel, voire malhonnête de la part du manager. Homgren (1982) avance l'idée qu'il s'agit d'un des premiers problèmes sans issue du contrôle budgétaire. En outre, ses caractéristiques (sensibilité du sujet, subjectivité) en font un objet d'étude difficile à mesurer.
- **C'est un phénomène dont les conséquences sont ambivalentes :** bien que nécessaire (pour l'innovation, la capacité de réactivité...), il n'en n'est pas moins dysfonctionnel pour l'organisation de part le surcoût généré.

Le *slack* budgétaire serait, dans cette perspective, une ressource ou un coût inévitable dans un processus participatif, mais que l'organisation se devrait de maîtriser. Désireux, de prendre à « contre-pied » certaines théories qui désignaient le *slack* budgétaire, uniquement comme un phénomène dysfonctionnel, notre première question de recherche consistait à étudier le lien entre le niveau de marge de manœuvre budgétaire et la création de valeur. Pour ce faire, nous nous sommes heurtés à un problème de taille : celui de la mesure du *slack* budgétaire.

2.2. ...et la difficulté de valorisation des marges de manœuvre

A l'issue de sept entretiens exploratoires menés auprès de contrôleurs de gestion et de managers opérationnels, nous avons jugé délicat de pouvoir quantifier précisément un niveau de *slack* à partir de questionnaires ou d'autres techniques de mesures. Le sujet,

⁵ La désirabilité sociale correspond à « l'une des principales tendances de réponse biaisant les scores des questionnaires de personnalités. Elle correspond au choix systématique des réponses favorables lors d'une auto description. Cette tendance comprend : l'irréalisme involontaire dans la perception de soi, lié à l'anxiété, et le désir délibéré de faire bonne impression, lié au contexte de l'examen. » (Doron et Parot, 2007).

selon les managers interviewés, était trop « *sensible politiquement* » ou « trop subjectif » voire « inexistant ».

Ce constat rejoint les conclusions d'un certain nombre de chercheurs qui, désireux d'observer le comportement réel, c'est-à-dire la création de *slack*, ont privilégié l'expérience en laboratoire comme approche méthodologique (Chow, Cooper et Waller, 1988 ; Chow, Cooper et Haddad, 1991 ; Libby, 1996 ; Stevens, 1998 ; Waller, 1988 ; Young, 1985). Pour Blanchette (2001, p. 79) l'avantage de cette approche réside dans le fait que le *slack* créé, devient facilement mesurable. Néanmoins, elle n'est pas exempte de limites, puisque ces études ont le plus souvent été réalisées loin de l'environnement des entreprises, auprès d'une population d'étudiants et avec des systèmes de mesures du *slack* budgétaire pour le moins discutables⁶.

En outre, la révélation de la création de marge de manœuvre semble délicate compte tenu du phénomène de désirabilité sociale.

Comme l'ont montré Baiman, (1982) ; Belkaoui, (1985) ; Belkaoui, (1989) ; Blanchette, (2001) ; Dunk, (1995) ; Hopwood, (1972) ; Lowe et Shaw, (1968) ; Lukka, (1988) ; Merchant, (1985a) ; Nouri, (1994) ; Nouri et Parker, (1996) ; Onsi, (1973) ; Schiff et Lewin, (1970) ; Waller, (1988), la littérature associe souvent une connotation négative à la création de marge de manœuvre budgétaire, la décrivant fréquemment comme un comportement dysfonctionnel, voire malhonnête, du gestionnaire qui cherche à servir ses propres intérêts au détriment de ceux de son organisation.

Notons néanmoins, que l'étude de Blanchette (2001) montre que les gestionnaires interrogés ont admis désirer un minimum de marge de manœuvre et, pour autant, **qu'aucun d'eux ne l'a jugé totalement immorale.**

Blanchette (2001, p. 81) illustre parfaitement les difficultés que rencontre le chercheur pour recueillir des informations sur les pratiques de création de *slack* budgétaire. Elle souligne en effet, que neuf des douze gestionnaires interrogés ont nié intégrer une

⁶ A titre d'exemple : Chow, Cooper et Waller, (1988) mesurent, auprès de 40 étudiants, le *slack* budgétaire par la différence entre la performance estimée et le budget négocié.

marge de manœuvre à leur budget, tout en laissant entendre que c'était plutôt leurs collègues qui adoptaient ce comportement.

« *La recherche d'approbation sociale, ou, dit autrement, la désirabilité sociale, pourrait expliquer les propos tenus par les gestionnaires.* ». Ainsi, le besoin d'approbation sociale peut être à la source de la réticence des gestionnaires à admettre créer personnellement du *slack* budgétaire.

Les difficultés inhérentes à la mesure du *slack* budgétaire, ont conduit différents chercheurs à ne pas limiter sa collecte d'information à des données quantitatives, mais à chercher également à comprendre la stratégie adoptée par le gestionnaire désireux de créer une marge de manœuvre.

Après ce constat d'échec, et souhaitant poursuivre notre recherche sur l'étude du *slack* budgétaire, nos travaux se sont rapidement orientés, à partir de juin 2005, sur la compréhension de la maîtrise du *slack* budgétaire au sein des organisations.

2.3. ...à orienter notre étude sur les moyens de maîtrise du *slack* budgétaire

Pour palier les différents biais de la mesure du *slack* budgétaire évoqués *supra*, Blanchette (2001, p. 83) propose une alternative aux questionnaires *a posteriori*. Il s'agirait de déterminer la création de marge de manœuvre **en cours de processus budgétaire**.

« L'observation du gestionnaire lors du budget aurait permis possiblement une description et une évaluation relativement de son intention (force de l'intention et marge souhaitée) et de son comportement (marges présentées et créés)... Cette approche aurait demandé d'étudier le comportement des individus sur une période de temps relativement longue... » Blanchette (2001, p. 83).

Disposant d'un terrain d'étude extraordinairement riche (celui de la société Eliance où nous étions contrôleur de gestion au siège) puisque proposant une comparaison entre une vingtaine d'établissements identiques et disposant par ailleurs de toutes les « données secondaires », de contacts privilégiés avec l'ensemble des cadres de la structure, et d'une position favorable à l'observation de l'élaboration budgétaire, nous sommes engagés dans une recherche *in vivo* pour étudier ce phénomène.

2.4. ... selon une approche, fondée sur les théories de la déviance et de la criminologie

Selon Durkheim, la déviance serait un **phénomène normal et nécessaire**, qui prend sa source au travers de l'environnement normatif.

« Nous ne le réprouvons pas parce qu'il est un crime mais il est un crime parce que nous le réprouvons » (Durkheim, 1895, p. 48)

La question de la normalité est une des problématiques que soulève cette courte citation. Le crime, comme tout phénomène déviant, se caractérise par rapport à une transgression à un standard, que l'on qualifie de « **norme** ». En signe de réprobation, cette **transgression** fera l'objet de **sanction** qui peut prendre des formes toutes aussi variées qu'une remarque verbale, un geste de la main, un châtiment physique, etc. Même si l'objet d'étude de la déviance porte principalement sur des questions liées au crime, ce courant n'en n'est pas moins multidisciplinaire, il réunit en effet : des juristes, des historiens, des sociologues, des anthropologues et des criminologues.

Bien que l'étude de la déviance englobe de fait la criminologie (qui concerne l'étude des actes « criminels » réprimés par la loi), ces concepts restent encore aujourd'hui largement entremêlés, le cadre théorique de la déviance nourrit les études des criminologues et inversement. Au cours des dernières décennies, **la criminologie** a développé différentes théories qui viennent enrichir le cadre général de la déviance. Elles éclairent en particulier la compréhension : des facteurs propices au « passage à l'acte », du rôle de la détection ou encore de la fonction de la sanction.

Au-delà de son caractère dysfonctionnel, la déviance est potentiellement nécessaire puisqu'elle est le moteur de l'innovation et du progrès constant (Alter, 2000). Cette perspective conduit à considérer un tel **phénomène comme devant être maîtrisé**, et non annihilé.

La création de *slack* budgétaire, de part son caractère dysfonctionnel et ambivalent peut, d'une certaine manière, être considérée comme un acte déviant. Reprenant à notre compte la formulation d'Honoré (2006), selon lequel : « ***il n'y aurait de déviance sans contrôle et le rôle du contrôle serait de permettre la déviance et de la piloter*** », cette perspective conduit à nous interroger sur le rôle du contrôle dans la maîtrise du *slack* budgétaire au sein des organisations, et soulève la question de recherche suivante :

Quels sont les moyens de maîtrise de la création du *slack* budgétaire au sein des organisations ?

Pour tenter de répondre à cette question, nous mobiliserons un cadre de recherche autour des théories de la déviance et de la criminologie.

3. Le plan de la thèse

La **première partie** de la thèse est consacrée à la présentation de la revue de littérature et à l'élaboration de notre cadre théorique de recherche.

Le **chapitre 1** sera l'occasion d'explicitier l'impact du *slack* budgétaire sur l'organisation. Par ailleurs, appréhender la maîtrise de la création du *slack* budgétaire nécessite, selon nous, d'en comprendre les déterminants. Ainsi, ces derniers feront l'objet d'une présentation détaillée au travers des différents travaux de recherche menés sur le sujet.

Le **chapitre 2** est consacré à la présentation des théories de la déviance et de la criminologie qui constituent dans la présente thèse notre cadre de recherche. Ainsi, la première section s'attachera à présenter le cadre général de la déviance et de la criminologie. La seconde présentera les théories qui y sont associées. Enfin dans la troisième et dernière section, nous ferons un « focus » sur les trois concepts clés de ce cadre de recherche : la norme, la transgression et la sanction.

Le **chapitre 3** propose une conceptualisation du *slack* budgétaire à partir des théories de la déviance et de la criminologie. Il s'agira dans un premier temps d'établir un parallèle entre création de *slack* budgétaire et déviance, avant de dresser notre proposition de cadre d'analyse de la maîtrise du phénomène de création de *slack* budgétaire.

Le **chapitre 4**, est dédié à la présentation de notre méthodologie de recherche. Nous détaillerons dans une première section notre dispositif général de recherche, avant de présenter, dans une deuxième section, les résultats des entretiens exploratoires et, dans une troisième et dernière section, les modalités d'analyse des données de l'étude de cas. Ce chapitre nous permettra notamment de présenter notre posture épistémologique et les raisons qui nous ont conduits notre recherche sur la base d'une observation participante.

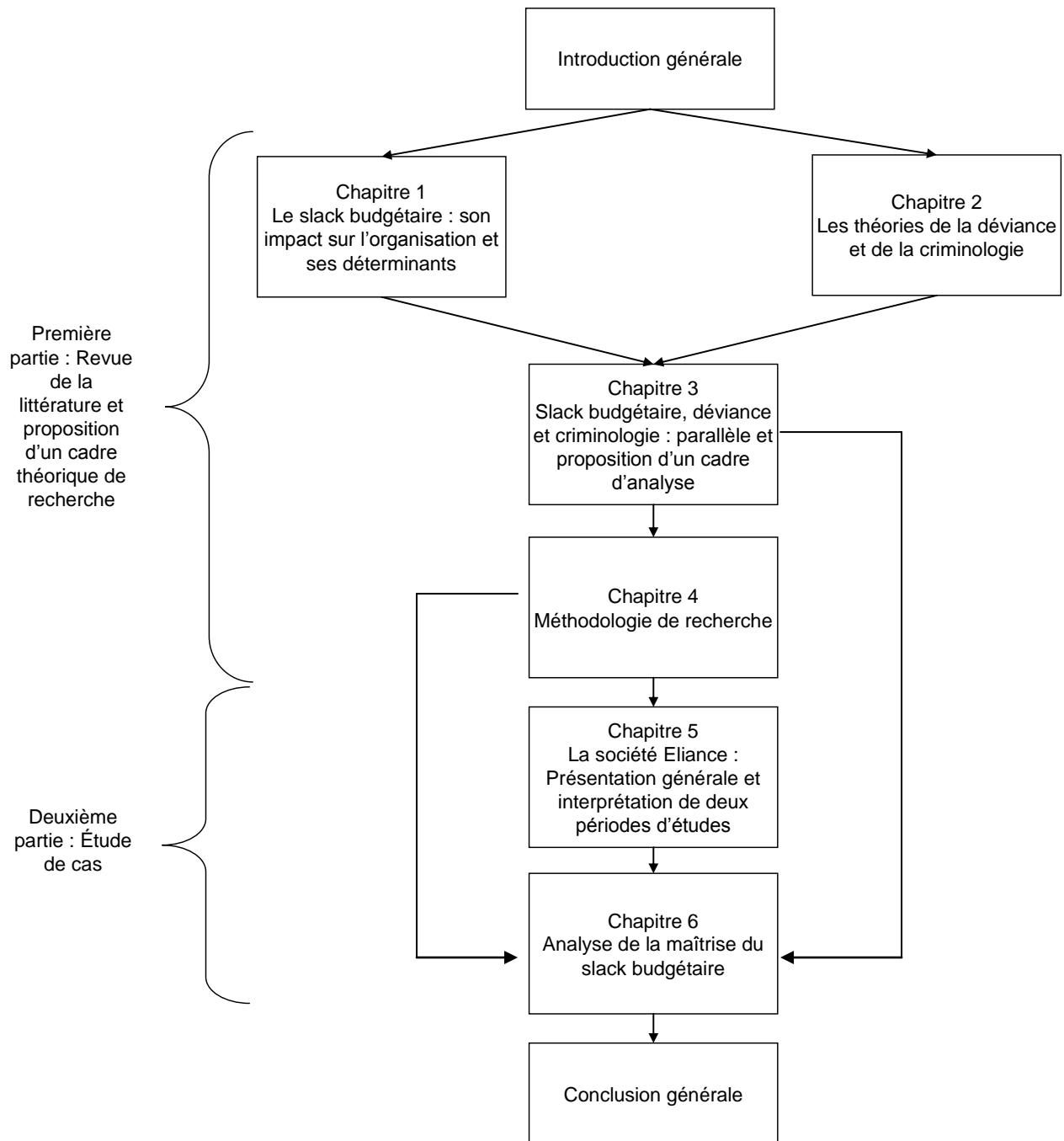
La **deuxième partie** de la thèse est consacrée à l'étude de cas. A partir de notre observation participante et des entretiens menés postérieurement à notre participation, deux périodes d'études sont identifiées. A partir de ces dernières, nous analyserons la maîtrise du *slack* budgétaire selon notre cadre d'étude défini dans le chapitre 3.

Le **chapitre 5**, s'attache à présenter la société Eliance, son dispositif budgétaire et ses principaux acteurs. En outre, il tente de mettre en exergue deux périodes d'étude distinctes. La présentation de ce matériau n'est pas une simple description brute des données du cas. Il s'agit d'une mise en relief des éléments-clés qui caractérisent, selon nous, les principales caractéristiques du cas. Ainsi, nous avons souhaité faire un récit vivant du contexte relationnel d'ensemble et de certains moments observés au cours d'interactions avec les acteurs qui influencent selon nous le processus d'élaboration du budget et donc, potentiellement, la maîtrise du *slack* budgétaire.

Le **chapitre 6** constitue une mise en relief de notre étude de cas à partir de notre cadre d'analyse défini dans le chapitre 3. Il oriente notre recherche selon quatre séquences d'analyses : la norme de *slack* budgétaire, la transgression de la norme, les moyens de contrôle et de détection et enfin les sanctions associées à la création de « *slack* budgétaire non toléré ».

La **conclusion générale** de la thèse, s'attachera à présenter les contributions théoriques de cette recherche, ses limites et les perspectives à venir.

Schématisation du plan de la thèse



Partie 1

Revue de la littérature et proposition d'un cadre théorique de recherche

Introduction

Dans une situation concurrentielle accrue, la variable d'ajustement du résultat peut être difficilement le prix de vente. Ce qui implique une optimisation des achats, du processus organisationnel et une meilleure utilisation des ressources disponibles (Beagle et Myers 1996). D'autre part cette logique de rentabilité s'est accentuée ces dernières décennies par la montée en puissance de l'actionnariat et d'une logique de performance attendue. Afin de contrôler plus efficacement les coûts, et donc tenter de réduire le *slack*, de nombreuses organisations ont adopté l'externalisation, la réduction de leurs tailles ou la refonte des process internes.

Nous avons souligné, dans l'introduction générale, que la plupart des recherches menées dans le champ du *slack* budgétaire s'inscrivent plutôt dans une approche dysfonctionnelle du phénomène. Ainsi, la plupart d'entre elles tentent de rechercher ses déterminants afin de le réduire. Notre perspective est plus nuancée, puisque nous considérons que la création de *slack* budgétaire doit être maîtrisée.

Les théories de la déviance et la criminologie proposent un cadre d'analyse original de ce phénomène qui convient selon nous d'explicitier.

Pour répondre à la question de recherche indiquée dans l'introduction générale, la première partie de notre thèse consiste à présenter d'une part les éléments de revue de littérature nécessaires à la compréhension générale de notre objet de recherche. Le premier chapitre s'attache ainsi à présenter l'influence du *slack* budgétaire sur l'organisation, le second propose une synthèse de ses déterminants, articulée autour des composantes environnementales, organisationnelles et individuelles.

La déviance et la criminologie, n'ayant été que « partiellement » abordés dans la recherche en contrôle, feront l'objet d'une présentation détaillée au travers du deuxième

chapitre. A la convergence de ces deux premiers chapitres, le troisième sera l'occasion de présenter notre *cadre théorique d'analyse de la maîtrise du slack budgétaire*. Enfin, sur la base de ce cadre théorique, le dernier chapitre de cette première partie consistera à présenter notre méthodologie de recherche.

Chapitre 1

Le *slack* budgétaire : son impact sur l'organisation et ses déterminants

Introduction

Le *slack* budgétaire a fait l'objet de nombreuses recherches depuis les quarante dernières années. Son étude prend sa source, au travers des travaux de Cyert et March (1963) sur le *slack* organisationnel. Pour ces chercheurs, au sein de chaque organisation, la répartition des ressources doit s'opérer sous la double contrainte de la satisfaction des individus et de la réalisation des objectifs acceptables par tous. Dans cette optique, pour respecter les contraintes de cette répartition, les deux auteurs mettent en évidence la nécessité de constituer et d'utiliser un « budget discrétionnaire » qui accroîtrait la cohésion organisationnelle au détriment de l'efficacité économique. Les différentes interprétations de ce surplus de ressource, destiné à assurer la cohésion organisationnelle, n'ont toutefois pas permis d'adopter une définition unique. Selon l'angle d'analyse, le *slack* peut être, en effet, considéré comme un facteur de dysfonctionnement de la firme, ou au contraire comme un facteur d'efficacité nécessaire à l'activité de chaque organisation. A travers les études d'impacts du *slack* budgétaire, l'objectif de la première section de ce chapitre, consiste à présenter la genèse et l'évolution de ce concept et d'en faire émerger une définition.

Par ailleurs, l'étude de la maîtrise de ce phénomène nécessite selon nous d'être en mesure d'identifier ses principaux déterminants. Les travaux effectués à ce jour témoignent de toute la complexité de la dynamique sous-jacente à la création de marge de manœuvre budgétaire. Apparaît en effet l'existence d'un réseau complexe d'influences impliquant à la fois des facteurs personnels, organisationnels et

contextuels. Aussi, pour faire état d'une telle complexité et dans le but de mettre en lumière l'intérêt d'appréhender ce phénomène dans un cadre conceptuel renouvelé, la deuxième section de ce premier chapitre sera l'occasion de préciser dans une forme **volontairement détaillée** les différents déterminants du *slack* budgétaire identifiés dans la revue de littérature.

I. L'impact du *slack* budgétaire sur l'organisation

1.1. Du *slack* organisationnel au *slack* budgétaire

La notion de *slack* budgétaire, traduite en français par l'expression « matelas budgétaire », est issue des travaux menés sur le « *slack* organisationnel » notamment par Cyert et March en 1963.

1.1.1. Le *slack* organisationnel

Ce concept découle en particulier des théories behavioristes de la firme, notamment au travers des travaux de **March** et Simon (1958), Cyert et March (1963) et Williamson (1964). March et Simon (1958) ont montré que la décision individuelle de rejoindre, rester ou quitter une organisation dépend de l'interaction de nombreuses variables personnelles et environnementales. L'individu cherche une organisation dans laquelle selon ses prévisions, il pourra atteindre ses objectifs personnels tout en poursuivant ceux de l'organisation. Cette asymétrie des objectifs amène à la conclusion qu'il existerait toujours des conflits latents au sein des organisations. Ces derniers, seraient résolus au travers du processus d'allocation des ressources (Cyert et March ,1963).

Dans ce sens, Williamson (1964) conclut que la meilleure façon pour les managers d'atteindre à la fois leurs objectifs personnels et ceux de l'organisation est de les inscrire dans un environnement propice au *slack*. Williamson souligne à ce titre, que les managers influencent nécessairement le processus budgétaire de façon à obtenir du

slack. Ce dernier serait donc inhérent aux imperfections du processus organisationnel d'allocation des ressources (Belkaoui, 1985).

Cyert et March (1963) définissent le *slack* organisationnel comme la différence entre le total des ressources disponibles de la firme et le total des ressources nécessaires pour maintenir la cohésion de l'organisation. Pour ces auteurs, l'entreprise doit être appréhendée comme un lieu de conflits et surtout de négociations permettant la définition d'objectifs acceptables par tous. La répartition des ressources, dans cette vision de l'organisation, se fait sous la double contrainte de satisfaction des individus et de la réalisation des objectifs acceptables par tous. Dans ce cadre, pour respecter les contraintes de cette répartition, les deux auteurs mettent en évidence la nécessité de constituer et d'utiliser un « budget discrétionnaire » qui accroîtrait la cohésion organisationnelle au détriment de l'efficacité économique. Selon ce point de vue, le *slack* serait **le coût direct de la cohésion organisationnelle**.

En outre, comme le fait remarquer Lukka (1988), le « *slack* organisationnel », (bien qu'il n'ait pu être qualifié de cette façon) est un concept transverse. Il a ainsi été largement utilisé en micro-économie et a été le sujet de nombreuses recherches en théorie des organisations. (Thompson, 1967 ; Child, 1972 ; Galbraith, 1973 ; Bourgeois, 1981).

Il rassemble les paiements – effectués aux membres du groupe – supérieurs à ce qui serait nécessaire pour maintenir la cohésion de l'organisation (Cyert et March, 1963). En d'autres termes, il correspondrait aux coûts « d'agence » permettant de faciliter les rapports entre mandant et mandataire qui existent dans une structure.

Le *slack* organisationnel est par ailleurs considéré, par certains comme une source d'efficacité. Il remplirait globalement deux fonctions dans l'organisation : il apporterait un surplus de temps et de ressources et serait un facteur propice à l'innovation. Ainsi, pour Adam et Lamont (2003), le *slack* est un des piliers du capital de ressources d'une firme (financier, physique, humain et organisationnel) que l'organisation utilise pour implémenter des stratégies afin d'améliorer son efficacité et/ou son efficacité.

1.1.2. Le *slack* budgétaire

Le concept de *slack* budgétaire a émergé dans la littérature de gestion, à la fin des années soixante, notamment à travers les articles de Schiff et Lewin (1968, 1970), Lowe et Shaw (1968) ainsi que Onsi (1973). Sur la base de véritables analyses empiriques, ces articles précurseurs ouvrent la voie à de nombreuses recherches sur le sujet. Dans l'optique de diminuer le *slack* budgétaire, ou du moins, de le maîtriser, un grand nombre de travaux tentent d'identifier ses déterminants (il s'agit en particulier du niveau de participation budgétaire, de la méthode de rémunération, du niveau d'aversion au risque), d'autres vagues de travaux tentent d'en démontrer ses effets. De manière générale, dans le domaine du *slack* budgétaire, deux visions antagonistes s'affrontent : celle d'un dysfonctionnement de la firme où la création de *slack* par le gestionnaire serait perçue comme malhonnête et celle d'une source d'efficience, indispensable pour la survie de la firme.

Le slack comme dysfonctionnement de la firme

La littérature sur le *slack* budgétaire laisse souvent transparaître une image négative du phénomène. Blanchette (2002) souligne que la création de *slack* budgétaire est fréquemment décrite comme un comportement dysfonctionnel, voire malhonnête, du gestionnaire qui cherche à servir ses propres intérêts au détriment de ceux de son organisation (Baiman, 1982 ; Belkaoui, 1985 ; Belkaoui, 1989 ; Dunk, 1995 ; Hopwood, 1972 ; Lowe et Shaw, 1968 ; Lukka, 1988 ; Merchant, 1985 ; Nouri, 1994 ; Nouri et Parker, 1996 ; Onsi, 1973 ; Schiff et Lewin, 1970 ; Van der Stede, 2000 ; Waller, 1988). Ces études mettent en avant une série de définitions qui illustrent le caractère dysfonctionnel du *slack* budgétaire. A titre d'illustration, nous présentons ci-dessous trois définitions :

- Merchant (1985a, p. 201) définit le *slack* comme un excès du montant budgétaire octroyé dans un environnement déterminé par rapport à ce qui est nécessaire
- Waller (1988) l'entend comme un excès de ressources au delà de ce qui est requis pour réaliser l'objectif.
- Pour Simons (1987), le *slack* budgétaire est le résultat de la fixation d'objectifs atteignables de telle sorte que les individus reçoivent des rémunérations

organisationnelles pour une performance inférieure à celle qui aurait pu être atteinte si les objectifs avaient été fixés de manière stricte.

En ce sens, le *slack* budgétaire, aurait pour corollaire la perte d'opportunité et une augmentation des coûts (Schiff et Lewin 1970 ; Onsi 1973).

En outre, il peut favoriser l'apathie des cadres, et induire une allocation non rationnelle des responsabilités ou encore une évaluation faussée des performances des managers et de leur responsabilité (Kren et Liao, 1988 ; Lowe et Shaw, 1968 ; Van der Stede, 2000).

Selon cette perspective, l'incidence du surplus de ressources obtenu aurait une incidence directe sur le résultat de l'organisation.

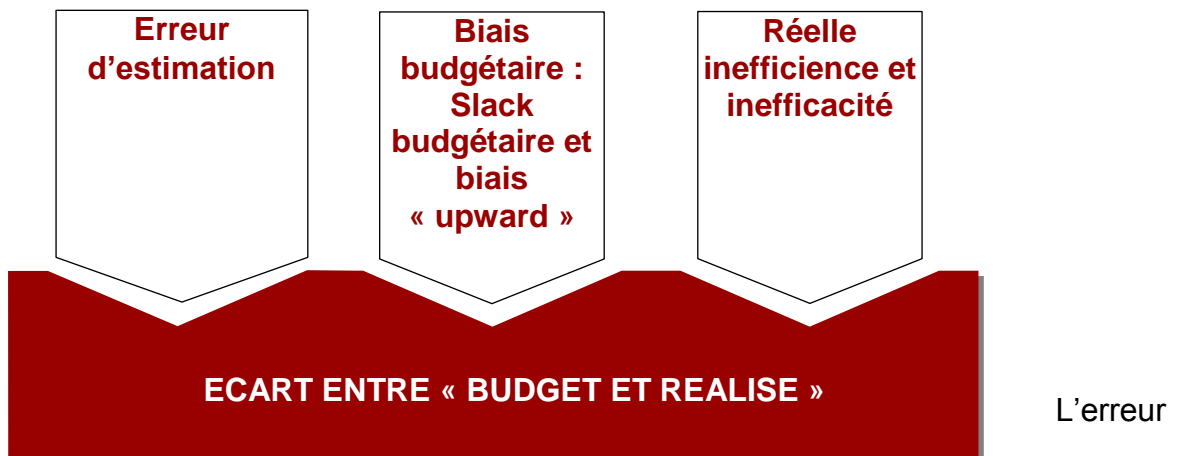
Certains chercheurs décomposent d'ailleurs l'écart entre le budget et le réalisé en y intégrant le *slack* budgétaire.

Le slack budgétaire composante du biais budgétaire

Selon Lukka (1988) pour expliquer *ex post* la différence entre le budget et le résultat : trois typologies d'erreurs sont avancées :

- L'erreur d'estimation
- Le biais budgétaire
- La réelle inefficience et l'inefficacité.

Figure 1 Facteurs d'écart entre budget et résultat, d'après Lukka (1988)



d'estimation inclut le biais non intentionnel décrit par Otley (1985). La réelle inefficience et l'inefficacité sont considérées comme les erreurs les plus significatives permettant d'expliquer *ex post* la différence entre le budget et le résultat actuel (Lukka 1988).

Parmi ces trois typologies d'erreurs, seul le biais budgétaire sera identique entre sa définition *ex ante* et *ex post*. Lukka (1988) décompose ce dernier entre le *slack* budgétaire et le biais « upward »⁷.

Au-delà de l'écart au budget, le *slack* budgétaire impacterait négativement le choix des décideurs dans leurs orientations à moyen et long terme.

L'influence négative du slack sur les orientations des décideurs

En présence de *slack*, le raisonnement des décideurs pourrait être biaisé. Pour Herbert Simon, le *slack* entraîne des comportements « sous optimaux » dans la mesure où les décideurs stratégiques, auraient plutôt tendance à « s'auto satisfaire » (Simon 1958).

Dans ce schéma, les décisions seraient davantage tournées vers les intérêts personnels des décideurs que vers les orientations les plus favorables à l'organisation.

En outre, le *slack* peut affecter la structure organisationnelle de la firme. Ainsi, selon Child (1972), en présence de *slack*, les managers auront tendance à adopter des structures organisationnelles sous optimales. Celles-ci seraient définies en fonction de leurs préférences personnelles et non en fonction de considérations d'efficience économique. Yasai-Ardekani (1986) souligne ainsi que lorsque le *slack* est élevé, les organisations auront plutôt tendance à adopter des structures qui ne correspondent pas à leur environnement, ceci parce que « *l'excès de ressource peut être utilisé pour payer le prix de l'erreur* ».

Le slack budgétaire comme source d'efficience

⁷ Slack budgétaire positif c'est à dire à une surestimation des résultats dans le budget.

Le *slack*, pour de nombreux chercheurs, présenterait néanmoins de nombreux avantages. Il serait **un biais nécessaire** pour le bon fonctionnement du système budgétaire.

En effet celui ci garantit plus de stabilité à l'organisation face aux variations de l'environnement : les excédents de ressources accumulés durant les périodes favorables sont utilisés lorsque intervient une baisse conjoncturelle (Langevin et Naro, 2003). En ce sens, le *slack* permet d'amortir les variations d'activité (Cyert et March 1963).

Le slack et la performance

La relation entre ces deux variables apparaît assez complexe. Le *slack* agit en effet sur la performance mais, en retour, la performance passée influence le niveau de *slack*. Les travaux menés par Merchant (1985a) ont montré que les firmes qui disposent des business units les plus profitables peuvent être celles qui sont les moins affectées par un contrôle budgétaire strict et qui apprécient le plus la flexibilité dans les dépenses qu'elles réalisent.

De surcroît, Merchant et Manzoni (1989) montrent que les managers qui ont réalisé de bonnes performances sur une longue période apprécient particulièrement la souplesse que propose le *slack*. En ce sens, le *slack* budgétaire pourrait être corrélé positivement avec la performance passée de la Business Unit.

En revanche, ces auteurs soulignent qu'en situation de besoin de profits immédiats, le « *top management* » s'attachera à réduire fortement le *slack* même si cela s'inscrit dans un management à court terme, nuisible à plus long terme.

Ils démontrent ainsi une relation inverse entre niveau de *slack* et le niveau d'exigence des profits à court terme. Ce qui rejoint Simons (1998, p. 278), selon lequel une élimination efficace du *slack* peut améliorer la performance au moins à court terme.

Le slack comme source de motivation

Le *slack*, par la flexibilité budgétaire qu'il propose, fournit aux managers et aux collaborateurs des conditions de travail plus confortables. Il permet la réalisation des objectifs budgétaires face aux aléas. Dans ce sens, Dunk (1993) considère le *slack* comme « *l'incorporation de montants dans le budget facilitant son atteinte* ».

Selon ces perspectives, le *slack* serait défini comme une sous-estimation intentionnelle des revenus et de la capacité de production et/ou la sur-estimation de coûts et de ressources requises pour atteindre les objectifs du budget. Lukka (1988, pp. 282-283) fait référence au *slack* budgétaire comme le montant qui est intentionnellement créé pour **faciliter la relation avec la prévision**. Par ailleurs, Young (1985) le définit comme le **montant récupéré** par les subordonnés au niveau de leur capacité de production, leur offrant ainsi **l'opportunité de sélectionner des standards de travail à partir desquels la performance sera évaluée**.

Ce montant récupéré ou potentiellement récupérable, serait une **source de motivation pour les subordonnés** puisque ces derniers auraient la capacité de pouvoir être évalués par des standards différents de ceux pour lesquels les objectifs auraient initialement été établis.

La motivation induite faciliterait l'adhésion des salariés aux objectifs de l'organisation qui, de surcroît, permettrait de réduire considérablement les coûts de coordination d'un système organisationnel. En effet, faute d'aligner les comportements des collaborateurs sur les souhaits des dirigeants, « *une bonne partie de l'activité de ceux-ci se trouve dépourvue de valeurs, puisque consacrée à l'édification de plans sans suites, voire à la construction de systèmes de gestion générateurs d'effets pervers* » (Lorino, 1991).

Au final, le *slack* budgétaire pourrait potentiellement participer à la motivation générale des collaborateurs pour deux raisons principales :

- En facilitant l'atteinte du budget, le *slack* permet au salarié de faciliter l'obtention d'une récompense éventuelle. Ce qui incite à agir, contrairement à un système budgétaire dans lequel la réalisation des objectifs est quasi-impossible.

- La souplesse que permet le *slack* budgétaire peut conduire le salarié à **innover pour améliorer un processus de production**, ou trouver de nouvelles opportunités commerciales par exemple. Dans ce cas, ce qui l'incite à agir sera le temps disponible et la perspective d'être récompensé financièrement et/ou par un travail plus intéressant.

Dans ce schéma, certains managers encouragent leurs subordonnés à créer du *slack* budgétaire de façon à augmenter la motivation au travail (Lukka, 1988).

Le slack comme réponse à l'incertitude.

Face à un environnement incertain, il est nécessaire de pouvoir réagir rapidement. Dans cette perspective, le *slack* permettrait à l'entreprise de pouvoir faire face à des situations non prévues. Bourgeois (1981) définit le *slack* organisationnel comme un coussin de ressources qui peut être utilisé de manière discrétionnaire. Il permet d'absorber l'incertitude au travers des provisions de ressources constituées (Merchant 1985a, Lukka, 1988).

Le *slack* est également considéré comme un « tampon » entre l'organisation et les contingences externes. Cette approche a principalement été étudiée par Cyert et March (1963) ; Galbraith, (1973) ; Pondy, (1967). Selon ces auteurs l'organisation cherche à absorber, tant à travers ses « inputs » que ses « outputs » les influences environnementales. Ceci favorise la réduction des réponses en cas de changement environnemental. Cette notion de « *Shock absorber* » proposée par Bourgeois (1981) apparaît particulièrement intéressante pour une organisation largement affectée par l'environnement externe, mais qui n'a sur lui qu'une faible maîtrise (Cheng et Kesner, 1997).

L'étude de Bourgeois et Singh (1983) nuance toutefois cette notion de « tampon », en considérant que seul le « *slack récupérable* » (disponible à moyen terme) peut être utilisé comme un « tampon » vis-à-vis de l'environnement externe. Le *slack* disponible pourra déjà, en effet, être engagé dans différentes opérations. Par ailleurs, dans ce rôle de « tampon », le *slack* peut avoir un effet négatif sur la capacité de réaction de l'organisation face à un changement de l'environnement. Il peut ainsi affaiblir la réponse

d'une organisation face à un changement environnemental et se trouver, à terme, totalement inefficace vis-à-vis du nouvel environnement.

En outre, le *slack* peut favoriser la tolérance aux coûts d'apprentissage et de socialisation. Ceci peut se produire en particulier dans les entreprises de type « clan » (selon la typologie de Ouchi) dans lesquelles leur domination technologique génère des marges de manœuvre (Bouquin, 2005).

Le slack comme ressource pour l'innovation et le changement

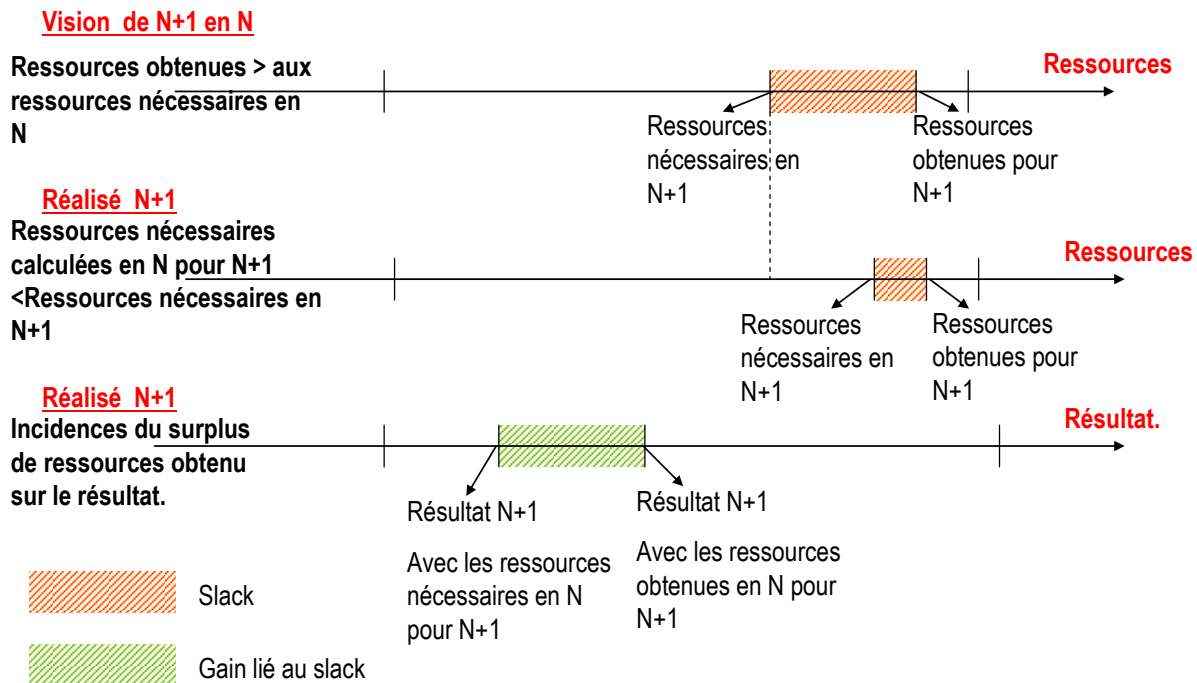
La budgétisation de projet de recherche et développement est un exercice délicat. Il nécessite d'anticiper les coûts d'un projet qui, par essence, sont mouvants et varient tout au long du projet. Par le surplus de ressources qu'il procure, le *slack* budgétaire peut favoriser l'innovation. Cyert et March (1963) et Mohr (1969) comme Nohria et Gulati (1996) relèvent à ce titre que, bien qu'il soit une forme d'inefficacité, il n'en est pas moins essentiel pour l'innovation. En effet, l'innovation et le changement requièrent et consomment des ressources et l'organisation pourra alors supporter des nouveaux projets grâce à la présence de *slack* (Cheng et Kesner, 1997).

En outre, le *slack* fournit à une organisation les moyens d'expérimenter de nouvelles approches lors d'un changement environnemental. Celles-ci peuvent inclure des innovations dans le style de management (Bourgeois, 1981).

Ainsi, sur un plan psychologique, l'innovation et le changement seront plus facilement acceptés dans un contexte « d'excès de ressources » car celui-ci protège, d'une certaine manière, l'organisation en diminuant les risques inhérents à l'innovation et au changement (Mohr, 1969 ; Singh, 1986).

Conclusions : Nous pouvons illustrer par la figure 2 ci-dessous les conséquences positives de la présence de *slack* dans les budgets. En offrant une marge de sécurité, (delta entre les ressources obtenues et les ressources nécessaires pour N+1 en N), l'entreprise peut faire face aux incertitudes, proposer des innovations et du changement, ce qui a une conséquence positive sur le résultat dans le réalisé N+1.

Figure 2 : Le *slack* comme source d'efficacité : l'incidence du surplus de ressources obtenu sur le résultat



*Le rôle joué par l'allocation des ressources dans la relation entre *slack* et réponse aux changements environnementaux*

L'article de Cheng et Kesner (1997) examine le rôle joué par les ressources en *slack* sur l'effet des réponses adoptées par la firme lors de changements environnementaux. Il vient, d'une certaine manière, réconcilier l'approche du *slack* comme ressources pour l'innovation et le changement avec celle considérant le *slack* comme facteur d'inefficience de l'organisation face aux changements environnementaux.

Sur la base d'un échantillon de 30 compagnies aériennes, au cours de la période transitoire de dérégulation économique (1975 à 1979), l'étude montre que la relation entre les ressources en *slack* d'une part et la réaction maximum d'une société vis-à-vis d'un changement d'environnement d'autre part, est contingente à l'orientation de l'allocation des ressources.

Les résultats montrent que lorsque les firmes allouent plus de ressources aux activités qui améliorent l'efficacité du marché « extérieur » (dépenses dans les opérations commerciales, promotions), l'augmentation du *slack* se traduit par une amélioration de la capacité à répondre aux changements de l'environnement. Inversement, lorsque les firmes allouent plus de ressources aux activités qui améliorent l'efficacité interne, son augmentation se traduit par une baisse de la capacité à répondre aux changements externes.

Ainsi, l'allocation des ressources en *slack* influence très favorablement la capacité de réaction de l'organisation. Sans ces ressources supplémentaires, les firmes accumulent du retard vis-à-vis d'autres compagnies qui en détiennent. En revanche, selon ces chercheurs, son abondance peut, au contraire, être une source d'entraves et d'inadaptation aux changements.

Ces résultats mettent en évidence la nécessité de maîtriser le niveau de *slack*. Les managers se doivent, de rester particulièrement vigilants dans leurs choix d'augmentation des ressources en *slack* en période d'instabilité.

1.2. L'impact du *slack* sur la stratégie de l'organisation

Si la stratégie insufflé tel ou tel système de contrôle, la construction d'un système de contrôle à un effet direct sur la stratégie.

Comme le souligne Bouquin (1994) : « *La dynamique de la stratégie impose aux systèmes de gestion la résolution d'un paradoxe : qu'ils transmettent fidèlement la stratégie décidée en haut, mais qu'ils fassent aussi **remonter la réalité du terrain, clé d'un véritable pilotage stratégique**, intégrant ces réalités pour affiner ou faire évoluer les intentions et les messages des dirigeants.* »

Ce paradoxe souligne à bien des égards, l'importance en matière de stratégie que revêt la fiabilité de l'information à tous les niveaux de l'organisation. Il soulève de surcroît, la question de la capacité de l'organisation à piloter sa stratégie avec une information qui

intègre du *slack* budgétaire. Il convient toutefois de nuancer cette question, dans un système où on constate une « décorrélation » (soulevée en particulier par la théorie de l'agence) entre les choix des dirigeants, souvent orientés à court terme, et les orientations stratégiques de l'organisation visant une rentabilité à long terme. Dans ce contexte, le ***slack* budgétaire pourrait être un des derniers remparts, visant à préserver des mesures qui s'orientent vers une stratégie à moyen et long terme.** Il serait un « mal nécessaire » pour éviter de tomber dans l'écueil de la « *dictature de l'actionnaire* » qui prône bien souvent des résultats « *court-termistes* », et qui relègue à un second plan des investissements destinés à assurer des résultats à long terme. Hopwood (1972) sera un des premiers à démontrer les dysfonctionnements causés par une trop forte rigidité budgétaire (quasi-absence de *slack* budgétaire). Cette étude sera toutefois contrastée par celle de Otley (1978) qui montre qu'au contraire, la rigidité des contrôles budgétaires permet au budget d'être plus facilement atteint.

Les conclusions de Hopwood (1972), seront néanmoins validées par un certain nombre de chercheurs. Van der Steede (2000) souligne qu'un contrôle budgétaire trop rigide a pour incidence de réduire les marges de manœuvre à long terme et les pressions exercées sur le management pour performer dans le présent réduit la probabilité d'initier et de trouver de nouveaux projets. En outre, de nombreuses études ont montré qu'une orientation exclusivement basée sur des contrôles « comptables » visant une performance à court terme nuit à la réalisation des objectifs à long terme. Merchant (1990) conclut d'ailleurs, que si le contrôle budgétaire est trop rigide et que les managers des business units disposent d'un faible « *pouvoir discrétionnaire* », le « *top management* » peut étouffer toutes les initiatives, sources de rentabilité à long terme. Les orientations à court terme semblent ainsi contradictoires avec la création de marges de manœuvre budgétaires. En ce sens, le « courant RAPM » soutient que le *slack* budgétaire et l'orientation managériale à court terme sont liés négativement. Cette relation sera d'ailleurs démontrée par les travaux de Van der Steede (2000). Même si les managers qui ont obtenu de « bonnes performances » durant une longue période apprécient les opportunités que favorisent le *slack* budgétaire (Merchant et

Manzoni, 1989), la conclusion inverse, qui viserait à lier positivement *slack* budgétaire et orientations à long terme, est plus délicate à confirmer.

Le *slack* est nécessaire pour poursuivre une stratégie qui requiert un fort degré de flexibilité en réponse aux changements de l'environnement (Bourgeois, 1981). Il est nécessaire, cependant, de nuancer ce constat selon la catégorie de *slack* engagée. En effet, l'étude réalisée par Bourgeois et Singh en (1983) montre de quelle manière le *slack* peut jouer un rôle dans les comportements politiques et l'orientation stratégique, en fonction des différents types : le « *slack disponible* », le « *slack récupérable* » et le « *slack potentiel* ».

Le « *slack disponible* », est généralement déjà engagé. Il est planifié pour des investissements à venir et n'est pas souvent disponible à moyen terme. En ce sens, il n'a pas d'incidence au niveau des rapports de forces entre les individus, c'est-à-dire les « *comportements politiques* » et donc les décisions à « *orientations stratégiques* ».

Le « *slack récupérable* » (disponible à moyen terme) peut être d'une certaine manière considéré comme « le tampon » défini par Cyert et March (1963). Ainsi, s'il réduit les conflits et les comportements de coalition, son action a un effet négatif sur les « *comportements politiques* », réduisant de fait les décisions à « *orientations stratégiques* ».

Enfin, le « *slack potentiel* » (disponible à plus long terme), favorise les « *comportements politiques* » du fait d'une plus grande hétérogénéité dans les « *orientations stratégiques* » lorsque celles-ci se situent dans un environnement à plus long terme. Le développement de ces « *comportements politiques* » aurait pour corollaire l'amélioration des décisions à « *orientations stratégiques* ».

En conclusion, il semble que la gestion du *slack* budgétaire, en particulier par la prise en compte de ses différentes composantes, influence d'une part la capacité d'application de la stratégie définie initialement, et d'autre part la définition et la mise en application des futures stratégies.

1.3. Proposition d'une définition du *slack* budgétaire

Définir le *slack* budgétaire est un exercice simple et périlleux à la fois. Simple, car il s'agit d'abord d'un comportement humain, connu et adopté par nombre d'entre nous dans la vie de tous les jours. Lors d'une négociation, chacun, généralement, essaie d'en obtenir une issue favorable. Une des techniques les plus régulièrement utilisées consiste à demander davantage que ce dont l'on pense nécessaire (ou proposer moins que ce que l'on pense pouvoir donner) de façon à s'octroyer un coussin de sécurité.

La complexité de la définition du *slack* réside dans l'appréciation de sa motivation (est-il hérité d'un comportement malhonnête, opportuniste ou bienveillant ?), et dans la justesse de son appréciation (qu'est ce qui est véritablement du *slack* ?). Il s'agit finalement d'un phénomène subjectif, variable d'un individu et d'un contexte à l'autre, qui répond aux questions pleines et entières du « que vais-je faire demain ? », « de quoi aurais-je besoin demain ? ». En ce sens, le *slack* budgétaire pourrait être considéré comme une prime de risque, inhérente à l'incertitude du futur.

Pour tenter de définir le *slack* budgétaire nous compléterons la définition proposée par Blanchette (2001, p. 93) en y incorporant son origine :

La marge de manœuvre budgétaire résulte **du désir du gestionnaire** de bénéficier d'un budget plus facile à atteindre (Dunk, 1993 ; Lukka, 1988 ; Merchant, 1985, Young, 1985) et de **favoriser la réalisation de ses besoins personnels** (Belkaoui, 1989 ; Lukka, Onsi, 1973). Elle se définit comme l'excédent des provisions budgétaires établies par le gestionnaire sur celles qu'il a préalablement estimé nécessaires et suffisantes pour répondre aux besoins et aux objectifs de l'organisation (Chow, Cooper et Waller, 1988 ; Onsi, 1973 ; Otley, 1978). Cette marge de manœuvre prend sa source dans **l'asymétrie d'information** existante entre au moins deux parties. Plusieurs **motivations personnelles** encouragent la création de marge de manœuvre. Souvent guidé **par un besoin de sécurité** (Lukka, 1988 ; Onsi, 1973), le gestionnaire désire profiter de **ressources supplémentaires** pour faire face aux imprévus (Belkaoui, 1989 ; Govindarajan, 1996 ; Schiff et Lewin, 1970), pour **améliorer l'évaluation de sa performance et la rémunération** résultante (Belkaoui, 1985 ; Lukka, 1988 ; Onsi, 1973, Schiff et Lewin, 1970 ; Stevens, 1998 ; Waller, 1988), ou encore pour jouir **d'une plus grande souplesse de gestion et disposer de sommes qu'il pourra utiliser à sa**

discrétion (Belkaoui, 1989 ; Bourgeois, 1981). Par ailleurs, le contexte organisationnel, notamment **l'attitude de la direction en regard du *slack* budgétaire, freine ou encourage le gestionnaire** à se fixer des objectifs budgétaires aisés à atteindre (Lukka, 1988).

II. Les déterminants du *slack* budgétaire

Le *slack* budgétaire présente une nature ambivalente vis-à-vis de l'organisation. En effet, il serait uniquement, pour certains, une perte d'opportunité et un surcoût pour l'organisation, et serait pour d'autres, une source d'adaptation et une ressource nécessaire à la croissance à long terme. Au-delà de ses incidences, il convient de nous interroger, sur ce qu'il le détermine. Le *slack* est-il favorisé en période d'incertitude ? Le niveau de participation au budget ou le mode de rémunération sont-ils des facteurs explicatifs à son développement ? Le souci de la performance ou l'aversion au risque des individus conditionnent-ils également son niveau ? Depuis la fin des années 60, les chercheurs anglo-saxons sont particulièrement prolixes sur ce sujet. A travers ce chapitre, nous développeront trois types de facteurs explicatifs, mis en avant dans la littérature de gestion : l'environnement, l'organisation et les facteurs individuels.

2.1. Les facteurs environnementaux et de création de *slack* budgétaire

Le niveau de *slack* budgétaire dépend de variables internes (participation, structure de rémunération, système de contrôle...) et externes à chaque organisation. Deux dimensions ont été retenues pour caractériser l'influence de l'environnement sur la création de *slack* budgétaire : l'incertitude de l'environnement et la culture.

2.1.1. L'incertitude de l'environnement

De nombreux chercheurs ont montré que le *slack* constitue une des réponses naturelles à l'incertitude. La relation entre le niveau d'incertitude et le niveau de création de *slack* budgétaire semblerait *a priori* forte. Toutefois, le résultat des études empiriques n'est pas pour autant aussi conclusif.

Le slack budgétaire en réponse à l'incertitude

La création de *slack* budgétaire serait pour certains, une tendance naturelle et nécessaire des managers pour faire face à l'imprévu.

Le plan comptable de 1982 préconise d'ailleurs la constitution de provisions financières lorsque un risque potentiel est perçu (provision pour créance clients, provision pour risques et charges, provision pour dépréciation...). Le risque est le corollaire de l'incertitude et pour Bouquin (2005), « *la pratique budgétaire suggère que les entreprises préfèrent payer des primes de risque sous forme de slack aux managers plutôt que de les protéger* ».

Pour faire face à l'incertitude, une organisation doit disposer de compléments de ressources qui pourront être utilisés en cas de besoin. Merchant (1985) suggère que le stock de *slack* serait utilisé dans de nombreux buts discrétionnaires qui répondent à l'incertitude. Pour Cyert et March (1963), le *slack* est utilisé en vue d'absorber les fluctuations dans un environnement incertain.

Les ressources en *slack* donnent une marge de sécurité aux organisations par leur capacité à s'adapter à un changement d'environnement. (Cyert et March, 1963, Sharfman et al ,1988). Le *slack* est nécessaire dans le pilotage classique d'une organisation puisque comme le souligne Bouquin (2005), « *charger le manager de faire face à l'imprévisible et de résister aux effets pervers vient en conflit avec l'idée de juger sa performance à la tête d'un centre de responsabilité dont on a confisqué le slack et biaisé certaines procédures* »

L'incertitude facteur de création de slack

Pour March et Simon (1958), « *l'absorption de l'incertitude est souvent utilisée, consciemment ou inconsciemment, comme une technique permettant d'acquérir et d'exercer du pouvoir* ». Dans le cadre d'un processus budgétaire, le *slack* constitue une technique d'absorption de l'incertitude.

Kren et Liao (1988) montrent que la capacité du système d'information à identifier le *slack* dépend du degré d'incertitude des opérations de la société dans son environnement. Ainsi, si l'incertitude est grande, ils considèrent qu'il est très difficile pour le système d'information de distinguer le *slack* des erreurs de prévisions résultant d'événements imprévus.

Autrement dit, l'incertitude contribue doublement à la création de *slack*, puisqu'elle permet d'être « convertie » en *slack* et, d'autre part, elle permet de limiter sa détection. Dans ce sens, l'étude de Govindarajan (1986) montre que lorsque l'incertitude de l'environnement est forte (faible) le niveau de participation à la construction budgétaire à le plus (le moins) d'effet sur la réduction du *slack* budgétaire.

2.1.2. Les facteurs culturels

Pour Hofstede (1987), la « vie » des entreprises se trouve de manière générale, profondément affectée par la dimension culturelle.

La culture nationale dans laquelle est située l'organisation peut-elle influencer le niveau de *slack* ? Les travaux sur la relation entre le type de culture et le niveau de *slack* sont quasi-inexistants. Pour autant, il nous apparaît important de souligner que la création de *slack* budgétaire semble répondre particulièrement à certains traits culturels Français. Il est difficile de pouvoir définir une culture, elle reste souvent la source de débats conceptuels. Qu'est ce qu'une culture ? Quels sont les critères objectifs qui permettent de la définir ? Quelles en sont leurs limites ?

Nous définirons ici la culture comme « *une construction sociale, propre à un groupe d'individus, qui donne sens à la relation de la personne à son environnement* » (Dupriez et Simon, 2000, pp. 25-26).

Ueno et Sekaran (1992) comparent deux groupes d'individus de nationalités différentes et utilisent comme base d'analyse la dimension culturelle individualisme-collectivisme⁸.

⁸ « La dimension individualisme- collectivisme dépeint la relation qu'un individu perçoit ente lui-même et le groupe auquel il appartient. Hofstede (1980 cité par Ueno et Sekaran 1992) décrit l'individualiste comme une personne centrée sur elle-même, compétitive plutôt que coopérative, possédant une faible loyauté envers l'organisation pour

Ils en concluent que les gestionnaires américains sont généralement plus individualistes que les japonais, ce qui pourrait présager d'une plus grande propension à créer du *slack* budgétaire.

Les travaux de d'Iribarne (1989) ont montré qu'il existe des relations sociales différentes entre la France (logique de l'honneur) et les Etats-Unis (contrat). « *Aux Etats Unis, chacun peut agir librement, en engageant sa responsabilité personnelle dans des contrats dont il apprécie souverainement les termes. Et il convient d'être fidèle à un impératif moral de fairness qui demande que la juste pesée des mérites individuels s'associe au respect dû à l'homme* » (D'Iribarne, 1989, pp. 159-160).

Bien qu'il n'y ait eu d'études spécifiques sur la création de *slack* budgétaire comparée entre des cultures française et étrangères, il nous paraît intéressant de préciser quelque peu les facteurs culturels français qui pourraient favoriser une propension à créer du *slack* budgétaire.

Pour illustrer notre point de vue, nous développerons « trois spécificités culturelles françaises » inhérentes au rapport à la hiérarchie, au besoin de sécurité et au phénomène bureaucratique.

La société française et le rapport à la hiérarchie

La hiérarchie est perçue en France comme un fait de nature plutôt que comme une construction sociale comparativement aux Etats-Unis, où la réussite sociale serait moins le fruit du rang auquel on appartient que celui de la volonté de l'individu, les échanges sociaux étant basés sur des contrats équitables (Bourguignon et al, 2002).

Pour Bourguignon et al, (2002). La seule façon de conserver son honneur devant un supérieur autocrate (donc honorable) consiste à échapper à son autorité. L'analyse de

laquelle elle travaille, à la poursuite de ses propres intérêts et faiblement dépendante d'autrui. A l'inverse, le collectiviste est celui qui coopère avec autrui, qui est loyal envers son organisation et qui souscrit aux valeurs morales des efforts conjoints et des récompenses de groupe. » D Blanchette 2001.

Hofstede confirme bien cette idée puisque la France serait l'un des pays (si l'on s'en réfère à son analyse) qui connaît la plus forte distance hiérarchique⁹ (8ème sur 39).

De plus, le contrôle peut être perçu comme contraire à l'honneur, illégitime, dans la mesure où seuls l'autocontrôle et le contrôle des pairs du groupe semblent cohérents à la « logique de l'honneur » au sens d'Iribarne (1989).

Le *slack* budgétaire procure au manager, des marges de manœuvre sur son activité, et par là même, lui permet d'asseoir une zone de contrôle indépendante (il est en effet le seul à pouvoir connaître « exactement » ses marges de manœuvre) et d'atténuer ainsi l'emprise hiérarchique.

Compte tenu de l'attitude, ou de l'aptitude des Français à rejeter une certaine forme d'autorité de contrôle nous pourrions en déduire une propension favorable de ces derniers, à la création de *slack* budgétaire.

La société française et son rapport à l'incertitude

Dans ses recherches, Hofstede (1987) étudie le lien entre culture et rapport à l'incertitude. Cette dimension fait référence à la manière dont les membres d'une société abordent le risque. Certaines cultures favorisent la prise de risque, d'autres son évitement. Pour Hofstede, c'est une « dimension culturelle » qui mesure le degré de tolérance qu'une société peut accepter face à l'inquiétude provoquée par des évènements futurs.

Dans les sociétés à faible contrôle de l'incertitude, leurs membres ont une tendance naturelle à se sentir en sécurité relative. Par contre, dans les sociétés à fort contrôle de l'incertitude, les membres sont « éduqués » dans le but de vaincre l'avenir, la population

⁹ L'autorité n'existe que si elle rencontre la soumission et le pouvoir ne se maintient que s'il satisfait un besoin de dépendance. Selon les cultures, le subordonné accepte plus ou moins, voire recherche cette autorité. La distance hiérarchique se mesure à la perception que le subordonné a du pouvoir de son chef, car cette représentation va déterminer son comportement. L'analyse de Hofstede révèle que parmi les pays à distance hiérarchique élevée, nous trouvons les pays latins européens (France, Belgique, Italie, Espagne), les pays d'Amérique du Sud, les pays arabes et les pays d'Afrique noire. Parmi les pays à distance hiérarchique faible, nous avons les pays germaniques, scandinaves et anglo-saxons

présente un plus haut degré d'anxiété. Il se manifeste par une plus grande nervosité, une émotivité et une agressivité plus forte. Les institutions de ces pays cherchent à éviter les risques de trois façons : par la technologie, par les règles juridiques et par la religion. Pour Hofstede, il existe trois composantes du degré de contrôle de l'incertitude : le besoin de règles, la stabilité souhaitée de l'emploi et le stress ressenti dans la vie quotidienne.

La France figure parmi les pays au monde¹⁰ ayant un contrôle élevé de l'incertitude. Pour la France comme pour les autres pays latins, l'héritage de l'Empire romain a été déterminant, tant sur le plan de l'émergence d'une distance hiérarchique élevée, que sur celui de l'instauration d'un fort contrôle de l'incertitude. Cette caractéristique culturelle est donc peu assujettie au niveau de développement économique.

Comme il a été vu dans la première section de ce chapitre, le *slack* budgétaire est un moyen de favoriser la protection contre l'incertitude. Eu égard au rapport à l'incertitude de la société Française, nous en pourrions en déduire un autre facteur culturel favorisant la propension à créer du *slack* budgétaire.

Le système bureaucratique Français

Le système bureaucratique Français répond à bien des égards aux caractéristiques de la culture Française. De ce fait, il répond favorablement à la création de *slack* budgétaire.

Les traits nationaux du système bureaucratique

¹⁰ Parmi les pays avec un contrôle élevé de l'incertitude : les pays de culture latine, aussi bien d'Europe (France, Belgique, Italie, Espagne) que d'Amérique (Mexique, Colombie, Venezuela, Pérou, Chili, Argentine), le Japon. Parmi les pays avec un contrôle faible de l'incertitude : les pays scandinaves et anglo-saxons, le Sud-Est asiatique, les pays en voie de développement, comme l'Inde et les pays africains.

Comme le fait remarquer Michel Crozier (1963) au travers de « l'Agence comptable et le Monopole industriel », par de nombreux aspects, les caractéristiques du système bureaucratique français semblent correspondre aux traits culturels français.

Tocqueville, dans son analyse des rapports entre « groupes sociaux de l'Ancien régime, et Taine » avaient déjà relevés l'opposition de la politique monarchique du 17^e et 18^e siècle à toute activité « *libre et coopératrice* ».

Selon Crozier ces traits culturels Français seraient sous jacents à la fuite devant les conflits et les relations de face à face ainsi que de dépendance, la difficulté d'accepter le leadership, posant le problème de la conception de l'autorité. En France, elle est universelle, absolue et hérite de la politique monarchique, la rationalité et le " bon plaisir ", défini comme liberté du groupe de ne pas se plier aux désirs des autres. « *Le système bureaucratique français impersonnel et centralisé répond efficacement à cette contradiction sur l'autorité et aux exigences de la société en garantissant l'indépendance individuelle et en assurant le succès de l'action collective.* » (Crozier 1963).

Le système bureaucratique et la création de slack budgétaire.

Toujours selon Crozier (1963), plusieurs éléments caractérisent, un système bureaucratique, notamment : l'isolement de l'individu, la prédominance des activités formelles, l'isolement de chaque strate, la lutte des strates entre elles pour leurs privilèges. Par ailleurs, Jones et Ryan (1998) avancent que **la bureaucratisation** et/ou la répartition des responsabilités, souvent nécessaires dans une grande organisation, **rendent diffuse la responsabilité individuelle.**

Or, l'isolement de l'individu et le maintien de ses privilèges caractéristiques d'un système bureaucratique, pourraient être favorisés par le coussin de ressources qu'offre précisément le *slack* budgétaire.

Pour Blanchette (2001), lorsque le gestionnaire se sent moins concerné par les conséquences de ses décisions pour l'organisation, il risque de porter un jugement moins critique sur la création de *slack*, de présenter une intention plus marquée envers ce comportement et de ce fait, de créer un *slack* plus important. Ainsi, à bien des égards, le « phénomène » bureaucratique, héritage culturel Français, pourrait encore favoriser la création de *slack* budgétaire.

Conclusion sur les facteurs culturels

Les trois spécificités culturelles françaises étudiées, inhérentes au rapport à la hiérarchie, au besoin de sécurité et au phénomène bureaucratique, sembleraient favoriser une propension à créer du *slack* budgétaire. Cette problématique culturelle et ses effets collatéraux pose la question de l'adaptabilité d'un système de contrôle de gestion d'une culture à l'autre. Comme le souligne Bouquin (1994) le modèle Sloan-Brown « *responsabilité décentralisée avec contrôle centralisé* » qui régit le contrôle de gestion moderne serait plus adapté au modèle Nord-Américain, « *car valorisant la performance individuelle, il rejoindrait les valeurs de masculinité et d'individualisme* ».

2.2. Les déterminants organisationnels du *slack* budgétaire

Les facteurs organisationnels de création de *slack* budgétaire sont nombreux. Ils correspondent aux variables spécifiques à chaque organisation. Nous présenterons dans cette sous-section ceux ayant fait l'objet d'études empiriques. Nous retiendrons dans cette thèse : l'asymétrie d'information, la participation budgétaire, le mode de rémunération et le système de contrôle budgétaire.

2.2.1. L'asymétrie d'information

La possibilité de créer du *slack* budgétaire repose par définition sur le principe d'asymétrie d'information entre deux parties : le gestionnaire « créateur de *slack* budgétaire » dispose d'une information dont ne dispose pas nécessairement l'autre partie. Selon la théorie de l'agence, l'asymétrie d'information est provoquée lorsque les subordonnés sont en possession d'informations qui affectent le processus de décision entre les subordonnés et les supérieurs. (Magee 1980 ; Christensen 1982 ; Bairman et Evans, 1983 ; Penno, 1984 ; Coughlan and Schmidt, 1985).

Bairman et Evans (1983) montrent que les sociétés dans lesquelles les subordonnés ont des informations privilégiées, le processus de contrôle de gestion amène ces derniers à révéler ou communiquer une partie de leurs « informations privées ». Une fois incorporées dans les normes ou les budgets, ces « informations privées » modifient la performance évaluée initialement.

Mais les agents peuvent aussi déformer ou refuser de délivrer leurs informations locales à leurs supérieurs, dans une optique de prévision de création de *slack* budgétaire, visant à faciliter l'atteinte du budget et, ainsi, d'augmenter la probabilité d'être récompensés de leurs efforts (Christensen, 1982 ; Bairman et Sivaramakrishan, 1991). Par exemple, Waller (1988) montre que si les subordonnés pensent que la communication de leurs informations personnelles est utilisée comme base

d'établissement de standards, ils peuvent avoir la tentation de biaiser leur communication afin de faciliter l'établissement de standards plus aisés à atteindre, en particulier en période de stress.

2.2.2. La participation budgétaire

La création de *slack* budgétaire dépend du niveau de participation au processus de construction budgétaire. En effet, sans processus participatif, il ne peut y avoir de création de *slack*, puisque, à priori, dans ce cas, le budget **est imposé par la direction**. Young (1985) souligne que l'existence d'une information personnelle (asymétrie d'information) conjuguée avec la participation peut amener les subordonnés à fabriquer intentionnellement un excès de demande de ressources dans les budgets, ou à minimiser les capacités de production.

Ainsi, au même titre que l'asymétrie d'information, le degré de participation budgétaire serait l'une des variables explicatives de la création de *slack* budgétaire.

La participation est le moyen par lequel les managers subordonnés influencent leurs plans et la manière de les implémenter. Le partage de prise de décision dans le processus budgétaire entre les managers et leurs supérieurs affecte les zones de responsabilité de chacun (Milani, 1975 ; Brownell, 1982a, 1982b).

Les effets de la participation budgétaire ont été sujets à un nombre considérable d'études depuis les quarante dernières années : satisfaction au travail, motivation, performance, etc. (Brownell, 1981 ; Brownell et Mc Innes, 1986 ; Chow et al, 1988 ; Leung et Dunk, 1992 ; Halioui et Leclère, 2008). Ces études ont permis de démontrer les conséquences positives de la participation sur l'individu et/ou l'organisation.

Toutefois, comme le font remarquer Langevin et Naro (2003), selon que l'on se place du côté de la théorie de l'agence ou de celui de la théorie behaviorale de la firme, la participation conduit à des effets totalement opposés.

La théorie behaviorale considère que la participation réduit le *slack* parce qu'elle induit une meilleure relation entre le supérieur et le subordonné, à l'inverse de la théorie de

l'agence qui estime que la participation donne l'occasion au manager d'intégrer du *slack* dans son budget (Kren, 1992).

La compréhension de ces deux approches est essentielle pour pouvoir appréhender une analyse sur le lien entre la participation et le *slack*. Les travaux behavioristes mesurent la propension à créer du *slack* par des questionnaires d'attitude, alors que la mesure retenue dans la théorie de l'agence réside en une différence entre objectifs énoncés et objectifs réalisés.

Les biais liés à la participation budgétaire

En dehors des biais non intentionnels qui résultent d'erreurs d'estimation (Otley, 1985), il existe deux types de biais inhérents à la participation budgétaire. Le premier, plus communément appelé *slack*, correspond à l'annonce par le subordonné **d'une performance future sous-évaluée** afin de la rendre plus facile à atteindre.

Le deuxième correspond à **des objectifs surestimés**, c'est à dire à dire optimistes et donc difficiles à atteindre. Ce biais optimiste (upward bias) peut être émis par le supérieur qui cherche ainsi à motiver son subordonné pour atteindre une meilleure performance (Lukka, 1988).

Mais ce biais peut être aussi déclaré par le subordonné, soit pour obtenir davantage de ressources (Lukka, 1998 ; Walker et Johnson, 1999), soit, à la suite de mauvaises performances, pour convaincre sa hiérarchie de sa motivation et montrer ainsi qu'il est prêt à faire des efforts pour rattraper la situation (Merchant, 1989).

L'utilisation du processus de contrôle budgétaire participatif peut amener à la création du *slack* budgétaire (Antle et Eppen, 1985). Néanmoins, **il n'existe pas de conclusion commune sur les conséquences de la participation sur le *slack* budgétaire.**

Le *slack* peut résulter de la négociation des budgets des subordonnés lorsque ceux-ci ont réalisés préalablement une estimation.

Dans le budget participatif, les managers essaient d'influencer les critères de performance incorporés au budget pour atteindre un niveau qu'ils perçoivent comme

étant réalisable. Le résultat de la négociation budgétaire variera en fonction du montant de *slack* (Schiff et Lewin, 1968). Cette tendance des managers à créer du *slack* budgétaire est un comportement économique rationnel (Lowe et Shaw, 1968)

Schiff et Lewin (1968 et 1970) montrent que les budgets sont le premier moyen d'évaluation des critères de performance utilisés au sein des organisations. Lorsque des subordonnés participent au processus de négociation budgétaire, celui-ci devient alors le vecteur de manipulation du *slack*. Par ailleurs, Lukka (1988) montre qu'un haut niveau de participation permet aux managers subordonnés de prendre une part directe dans la création du *slack*. *A contrario*, un faible degré de participation restreint ces opportunités. Cammann (1976) trouve cependant que la participation réduit une partie des comportements amenant la création du *slack*.

Enfin, Onsi (1973) montre que le niveau de participation est corrélé négativement avec la création du *slack*.

Le résultat de ces études semble indiquer que la participation apparaît comme un moyen nécessaire mais pas suffisant pour expliquer la création de marges de manœuvre.

La participation des subordonnés permet aux supérieurs d'accéder à une information privée ; si les subordonnés perçoivent une récompense en fonction de l'atteinte des objectifs budgétaires, ils peuvent essayer de créer du *slack* dans leur budget au travers du processus de participation (Lowe et Shaw 1968 ; Schiff et Lewin 1968 ; 1970 ; Waller 1988).

La création de *slack* pourrait être réduite en fonction de la capacité des dirigeants à le détecter d'une part et à le diminuer d'autre part. Or, même si les supérieurs ont conscience de l'existence de *slack* dans les budgets proposés par leurs collaborateurs, ils expriment par ailleurs, des difficultés à pouvoir l'estimer précisément. Ainsi, Pope (1984) conclut que le modèle participatif budgétaire a la capacité d'améliorer la décision budgétaire par la communication de l'information personnelle des managers aux dirigeants. Ces derniers ne seront en règle générale pas capables de détecter une

mauvaise information. La réduction du *slack* budgétaire par les supérieurs aurait ainsi un succès limité (Lowe et Shaw, 1968).

Un système de détection du *slack* permet de limiter sa création, mais ce système dépend de la précision de la mesure de la performance et de la précision des standards qui ne peut exister que dans un environnement stable et structuré (Onsi 1973 ; Merchant, 1985b).

Le degré de participation des agents dans le budget et la création du slack budgétaire

Malgré le lien à *priori* existant entre participation budgétaire et *slack* budgétaire, la relation entre les niveaux de participation et de création de *slack* n'apparaît pas évidente. Ainsi, Camman (1976), Dunk (1993), Govindarajan (1986), Merchant (1985a) et Onsi (1973) montrent que la participation réduit le montant de *slack* budgétaire. Lowe et Shaw (1968) Lukka (1988) et Young (1985) montrent au contraire, que la participation budgétaire et le *slack* budgétaire seraient corrélés positivement.

Collins (1978) montre quant à lui qu'il n'existe pas de relation significative entre le niveau de participation et la création de *slack* budgétaire.

Tableau 1: Etudes sur le lien entre participation budgétaire et création de slack budgétaire

Relation positive entre le niveau de participation budgétaire et la création de slack	Pas de relation significative entre le niveau de participation budgétaire et la création de slack.	Relation négative entre le niveau de participation budgétaire et la création de slack
Lowe et Shaw (1968)	Collins (1978)	Onsi (1973)
Young (1985)		Camman (1976)
Lukka (1988)		Merchant (1985)
		Govindarajan (1986)
		Dunk (1993)

Le tableau 1 synthétise les résultats contradictoires des études menées sur le niveau de participation et la création de *slack* budgétaire.

A ce stade, il n'est pas possible de statuer sur l'effet de la participation sur le *slack* budgétaire. C'est pourquoi, des variables contingentes ont été introduites dans l'analyse de l'effet du niveau de participation sur la création de marges de manœuvre budgétaires.

Les variables contingentes permettant d'expliquer la relation entre le niveau de participation et le niveau de création de slack budgétaire.

La revue de la littérature présente une série de variables contingentes permettant d'expliquer la relation entre le niveau de participation et le niveau de création de *slack* budgétaire. Nous proposons d'en dresser une synthèse au travers du tableau 2 ci-dessous.

Tableau 2: Etudes sur les variables contingentes dans la relation entre participation budgétaire et création de slack budgétaire

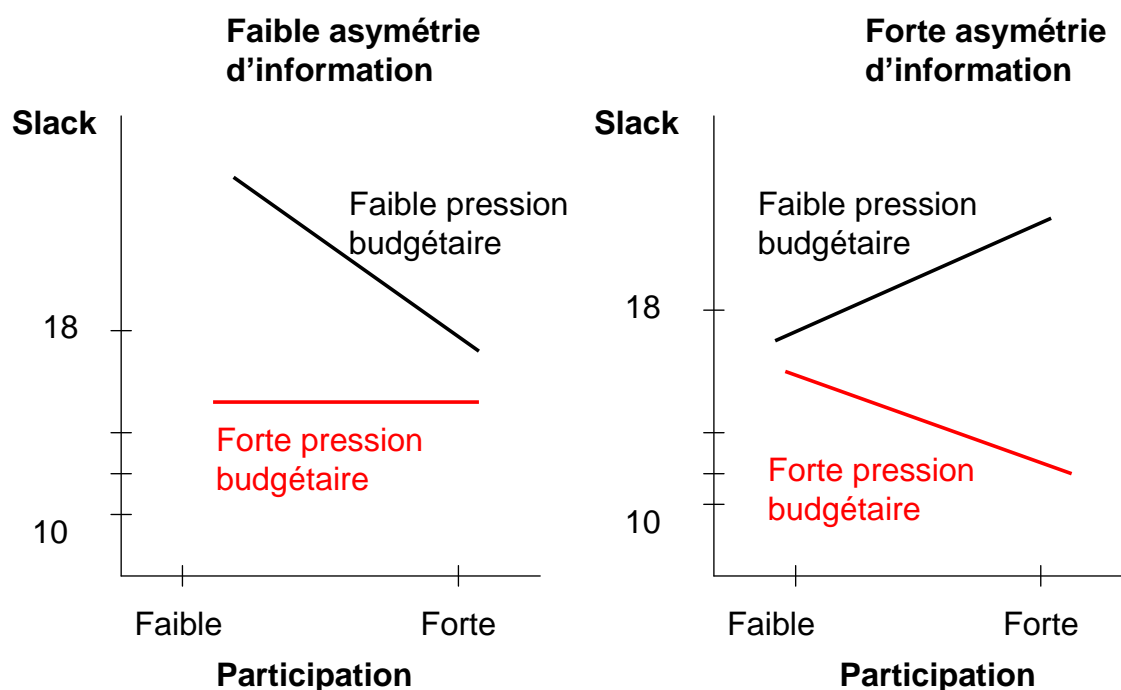
ETUDE METHODOLOGIE ECHANTILLON	VARIABLES	RESULTATS
Onsi (1973) Questionnaire (107 gestionnaires)	14 Variables de comportement incluant: -Participation -Propension à créer du slack -Importance accordée à l'atteinte du budget - Capacité à détecter le slack	Une participation accrue diminue la propension à créer du slack La propension augmente si l'atteinte du budget est important dans l'évaluation de la performance du gestionnaire. La détection possible du slack n'empêche pas son évaluation.
Merchant (1985) Questionnaire (170 gestionnaires)	-Participation -Propension à créer du slack -Importance accordée à l'atteinte du budget -Incertitude de la tâche - Capacité à détecter le slack	Relation inverse ente la participation et la propension à créer du slack. La certitude de la tâche renforce cette relation La détection possible du slack diminue la propension à créer du slack. L'importance accordée à l'atteinte du budget incite à la création de slack.
Dunk (1993) Questionnaire (79 gestionnaires)	-Participation -Propension à créer du slack -Asymétrie de l'information -Importance accordée à l'atteinte du budget pour l'évaluation.	La participation diminue la propension à créer du slack Relation positive entre l'asymétrie d'information et la création de slack. Relation positive entre l'importance accordée au budget par le subordonné et la création de slack.
Young (1985) Expérience (43 Etudiants MBA)	-Participation -Salck -Asymétrie de l'information -Pression sociale -Aversion pour le risque	La participation incite à la création du slack Incitation plus forte si l'aversion pour le risque est forte L'asymétrie d'inforamtion n'à pas d'effet sauf dans le cas de forte pression sociale.
Govindarajan (1986) Questionnaire (77 gestionnaires)	-Participation -Incertitude environnementale -Performance en gestion -Performance budgétaire -Différentes atitudes du gestionnaire dont la propension à créer du slack	La participation diminue la propension à créer du slack si l'incertitude est élevée La relation disparaît avec la diminution de l'incertitude.
Lukka (1988) Interviews semi-directifs (15 Managers)	-Besoin de sécurité -Besoin d'estime de soi -Asymétrie d'information -Participation -Facteurs de pouvoirs(Autorités, Influence) -Biais budgétaires ("upward-bias", salck)	La création de slack budgétaire représente le biais budgétaire le plus significatif. Le biais budgétaire est le fruit de la négociation. Au travers la négociation, la participation augmente le biais budgétaire.

Dans le cadre de notre revue de la littérature, nous proposons de présenter, ci-après, les résultats de trois typologies de variables contingentes dans la relation entre participation budgétaire et création de *slack* budgétaire. La première, issue des travaux de Dunk (1993), met en lumière l'influence de la pression budgétaire et le niveau d'asymétrie. La seconde intègre le niveau d'engagement des individus dans l'organisation. Enfin, la troisième et dernière variable contingente étudiée concerne le degré d'incertitude.

A- La pression budgétaire et le niveau d'asymétrie d'information : l'étude Dunk 1993

Les travaux de Dunk (1993) montrent que la relation entre la participation et le *slack* varie en fonction du degré de pression budgétaire et de l'asymétrie d'information. Ainsi en situation de faible asymétrie d'information et de faible pression budgétaire, la participation et le *slack* seraient corrélés négativement. En revanche, en situation de forte asymétrie d'information, la participation serait corrélée positivement avec la création de *slack* lorsque la pression budgétaire est faible et négativement en situation de forte pression budgétaire.

Figure 3 : Analyse des effets combinés du niveau de participation, de la pression budgétaire et de l'asymétrie d'information sur la création de *slack* budgétaire (Dunk, 1993)



L'article de Dunk (1993) vient confirmer les études de Chow et al (1988) ; Penno (1984) et Waller (1988) puisque ces derniers, avancent qu'en situation de faible asymétrie d'information et en forte emphase budgétaire, les subordonnés ont la tentation de créer du *slack* budgétaire.

Toutefois, ces travaux ne confirment pas l'étude de Baiman et Lewis (1989) et Christensen (1982) selon lesquels si l'emphase budgétaire et l'asymétrie d'information sont élevées, les subordonnés sont enclins à négocier plus de *slack*.

B- Le degré d'engagement des individus dans l'organisation

Le degré d'engagement envers l'organisation, constitue un facteur de contingence permettant d'expliquer la relation entre le niveau de participation et le niveau de *slack*.

Le niveau d'engagement peut être augmenté par des pratiques d'émulation japonaise visant à : fournir une sécurité à long terme pour l'employé, augmenter la participation des individus dans la prise de décision, et favoriser l'égalité au sein des organisations (Nouri et Parker, 1996). Dans ce sens, Mowday et al (1982) recommandent aux organisations qui souhaitent augmenter le niveau d'engagement organisationnel de leurs collaborateurs, de recruter des employés ayant une propension à être liés à leur entreprise et de les intégrer à l'organisation sociale.

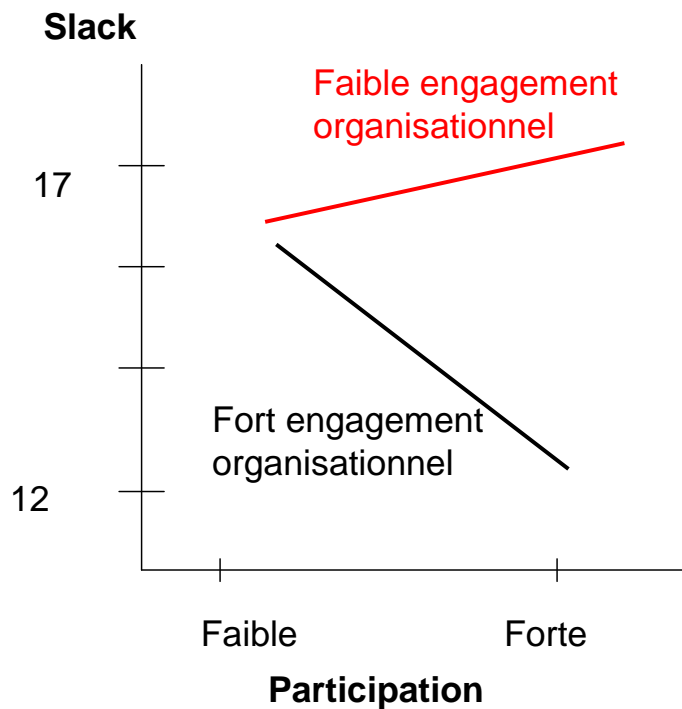
Nouri et Parker (1996) partent de l'hypothèse selon laquelle : « *la participation budgétaire peut faire augmenter / diminuer le slack budgétaire selon que l'individu poursuit son propre intérêt ou celui de l'organisation* ». Si l'individu poursuit son propre intérêt, il aura donc, dans un budget participatif, tendance à créer du *slack* afin d'améliorer la performance lors de son évaluation (Dunk 1993 ; Young 1985). Au contraire, les individus possédant un fort degré d'affiliation à l'organisation peuvent être motivés pour poursuivre les intérêts de l'organisation, même si ces derniers ne sont pas compatibles avec leurs propres intérêts

Ce degré d'affiliation est d'ailleurs un des facteurs de succès de certaines compagnies japonaises dans lesquelles les salariés privilégient l'intérêt pour leurs organisations au détriment de leurs propres intérêts (Ouchi, 1981). Dans ce sens, Birnberg et Snodgrass

(1988) montrent que les individus dans les firmes japonaises ont une fonction d'utilité coopérative les amenant à poursuivre les objectifs de la société, même si il n'existe pas d'intérêt économique personnel à le faire.

Dans ce contexte, Nouri et Parker (1996) montrent que le niveau d'engagement des individus au sein de l'organisation influence largement la relation entre le niveau de participation budgétaire et le *slack* budgétaire : un faible engagement organisationnel conduirait à une relation positive entre le niveau de participation et la création de *slack* budgétaire. Cette relation se trouve inversée lorsqu'on constate un fort engagement organisationnel. Nous pouvons résumer cette étude majeure, par la figure ci-dessous.

Figure 4 : Analyse du niveau d'engagement organisationnel et du niveau de participation sur la création de *slack* budgétaire (Nouri et Parker ,1996))



C -L'incertitude de l'environnement : facteur de contingence dans la relation entre le slack et la participation budgétaire

Le niveau « *d'incertitude de l'environnement* » est une autre variable contingente, visant à expliquer la relation entre *slack* budgétaire et participation budgétaire. Celle-ci a principalement été développée par les travaux de Govindarajan (1986).

Dans son étude, la mesure de l'incertitude est établie à partir de cinq facteurs environnementaux : les consommateurs, les fournisseurs, les concurrents, le gouvernement et la technologie. Pour Govindarajan (1986), la relation entre le niveau de participation et le *slack* est positive lorsque l'incertitude environnementale est faible. Inversement, cette relation est négative lorsque l'incertitude de l'environnement est forte.

2.2.3. Le mode de rémunération

La rémunération basée sur la performance par rapport au budget

Le modèle d'évaluation des managers peut aussi influencer le niveau de slack lié à la participation budgétaire

Les budgets sont souvent utilisés comme base d'attribution de récompenses et de sanctions. L'incapacité à atteindre le budget conduirait à des sanctions, le succès à des récompenses (Argyris, 1953). Ainsi, les managers évalués par un budget, agissent de telle manière que leurs comportements entraînent plus de dysfonctionnements que ceux, non motivés par un budget (Hopwood, 1972). Dunk (1998) en conclue que si un modèle d'évaluation est basé sur le budget, des biais ont de fortes probabilités d'apparaître et de se traduire en *slack*.

Lorsque le système de contrôle budgétaire est relié à l'évaluation de la performance, des agents peuvent faire le choix de révéler une partie de leurs informations dans le processus de participation budgétaire. Cette phase budgétaire peut être une source de

création du *Slack*. (Baiman et Lewis, 1989). Les travaux de Camman (1976) confirment ce phénomène, puisque selon lui, lorsque les supérieurs élaborent un budget en lien avec un système de récompense, les subordonnés y répondent en créant du *slack*.

Enfin, dans une étude menée auprès de 132 managers issus de sept grandes firmes multinationales, Onsi (1973) souligne que ceux-ci créent du *slack* pour satisfaire à la demande de performance par rapport au budget. Il démontre l'existence d'une relation positive entre le besoin des managers de créer du *slack* et la confiance du management à achever les conditions budgétaires.

Les effets conjoints du modèle d'évaluation et de l'asymétrie d'information

Plusieurs travaux suggèrent que l'effet combiné, de l'asymétrie d'information et du modèle d'évaluation des managers, aurait potentiellement tendance à favoriser la création de *slack* budgétaire. Ainsi, lors « d'emphase » budgétaire et de forte asymétrie d'information, les subordonnés auraient davantage de capacité à en créer dans leurs budgets (Bairman et Lewis 1989 ; Christensen, 1982). En revanche, lorsque de façon combinée, l'asymétrie d'information est faible et l'emphase budgétaire est élevée, les subordonnés seront tentés de créer du *slack*, mais auront plus de difficultés pour l'obtenir (Chow et al, 1988 ; Penno, 1984 ; Waller, 1988).

2.3.2. Le système de rémunération induisant l'agent à révéler honnêtement son information

Les subordonnés peuvent disposer de plus d'informations que leurs supérieurs sur les facteurs qui influencent la performance. L'asymétrie d'information constitue, dans cette perspective, une source de gain potentiel pour l'organisation. L'allocation des ressources peut être ainsi améliorée par la communication de l'information privée des subordonnés (Magee, 1980 ; Christensen 1982 ; Baiman et Evans, 1983).

Dans ce schéma, de nombreux travaux visent à mettre en exergue les facteurs incitatifs à la divulgation des « informations privées » associées à la performance. Une autre série de travaux tente d'identifier ce qui peut motiver les individus à maximiser la performance indépendamment du budget. (Weitzman, 1976; Kren and Liao, 1988; Waller, 1988).

L'intérêt d'un mode de rémunération incitant le collaborateur à divulguer son information a été démontré, entre autres, par Chow Cooper et Waller (1988). En situation d'absence « *d'asymétrie d'information* » entre subordonnés et supérieurs, ces chercheurs montrent que le *slack* budgétaire n'est pas différent, entre un schéma de rémunération incitant à révéler honnêtement son information et un schéma de rémunération « *incitatif à la création de slack budgétaire* ».

En revanche, en situation d'asymétrie d'information entre subordonnés et supérieurs, ces chercheurs montrent que le système de rémunération qui incite l'agent à « *révéler honnêtement son information* » induit significativement moins de *slack* qu'un mode rémunération « *incitatif à la création de slack budgétaire* »¹¹. Cette conclusion sera d'ailleurs, validée par Stevens (2000) pour lequel le mode de rémunération qui incite le subordonné à révéler honnêtement son information serait le facteur qui dispose de la plus grande capacité à réduire le *slack* budgétaire.

2.2.4. Le système budgétaire

¹¹ Dans une autre étude expérimentale basée sur 51 comptables, Waller (1988) compare le niveau de *slack* créé sous deux modes de rémunérations : l'un incitant le subordonné à révéler honnêtement son information, l'autre incitant le subordonné à créer du *slack*. Les résultats de Waller sont les suivants : l'introduction d'un système de rémunération incitant le subordonné à révéler honnêtement son information ne réduit significativement le *slack* que si le subordonné est neutre face aux risques.

En outre, lorsqu'on utilise un mode de rémunération incitant le subordonné à créer du *slack*, la marge de manœuvre créé par des sujets neutres face aux risques est similaire à celui créé par des sujets ayant une aversion au risque. Ainsi, le système d'incitation à révéler des informations honnêtement son information ne serait efficace que lorsque les sujets sont neutres face aux risques.

Il convient par ailleurs de noter que la pertinence de ces systèmes, bien que démontrée analytiquement, n'aurait été très que peu utilisée dans des organisations de libre marché économique. Ce qui, représente une véritable limite à ce type d'analyse (Waller, 1988).

Le slack et la difficulté des objectifs

L'influence positive des budgets difficiles à atteindre sur la performance...

A travers une expérimentation menée sur des étudiants, Stredy (1960) devient le premier à mettre en évidence que **le niveau de difficulté fixé dans les objectifs budgétaires en lien avec la prévision qui a été faite par les sujets, affectent significativement la performance des individus.**

A partir de ces constatations, Stredy et Kay (1964) appliquent ces théories dans une entreprise industrielle. Ils en ont conclu que :

- 1- **La performance de travail dans son ensemble est optimale lorsqu'un individu n'a qu'une tâche très difficile à la fois.**
- 2- **Les objectifs élevés sont à utiliser avec précaution :** il faut y intégrer un mécanisme pour adapter un objectif qui est perçu par l'individu comme impossible à atteindre, sinon la fixation de celui-ci aura un effet contraire sur la productivité.

Une revue des études en psychologie menée sur la fixation des buts au cours des années 60-70 montre que, pour maximiser la performance, il est nécessaire de fixer des objectifs difficiles. Ainsi « *des objectifs spécifiques et difficiles conduisent à une meilleure performance que des objectifs moyens, faciles, lorsqu'on demande de faire de son mieux ou que l'on ne fixe pas d'objectifs* » (Belkaoui, 1989).

En Résumé, «*La plupart des études et articles [...] suggèrent que pour maximiser la motivation, les objectifs budgétaires doivent être serrés mais atteignables* » (Merchant et Manzoni, 1989).

La convergence de la plupart des études en psychologie et en comptabilité sur ce thème a donc conduit une majorité d'auteurs de manuels à préconiser « *des objectifs réalisables avec une probabilité inférieure à 50%* » (Merchant et Manzoni, 1989).

La revue de littérature définit un modèle budgétaire performant, comme celui dont les objectifs doivent être fixés de manière à être difficiles mais réalisables. « *Celui-ci devrait être à la convergence entre : susciter une forte motivation, un dépassement de soi (par le challenge que peuvent représenter des objectifs difficiles), et susciter le découragement, l'abandon d'un défi trop élevé, perçu comme inatteignable* » (Sponem 2004).

... Mais une réalité, différente du modèle proposé

Une étude menée par Merchant et Manzoni (1989) auprès de 54 centres de profit appartenant à douze entreprises de tailles et de secteurs divers aux Etats-Unis, a montré que, contrairement à ce qui est préconisé dans un grand nombre d'études, **une large majorité des centres de profit interviewés estiment qu'ils ont une forte probabilité d'atteindre leurs objectifs budgétaires** et, qu'historiquement, ils ont atteint leurs objectifs.

Plus précisément, les managers de centres de profit :

- estiment (*ex ante*) en moyenne à 83% les chances d'atteindre leurs objectifs ;
- atteignent (*ex post*) leurs objectifs budgétaires dans 75% des cas.

Ces chiffres, suscitent différentes interprétations. Ils traduisent en effet d'une part, une relative facilité à atteindre les objectifs, (ce qui serait en faveur d'une création de *slack* budgétaire), mais d'autre part, le décalage observé entre l'estimation *ex ante* et l'atteinte *ex post* des objectifs budgétaires révèle la subjectivité des jugements des individus.

Par ailleurs, les données collectées auprès de leurs supérieurs montrent que ces derniers font des estimations sensiblement équivalentes en ce qui concerne l'atteinte des objectifs budgétaires par leurs subordonnés. Ceci semble démontrer de surcroît la complicité du management pour instaurer des objectifs fortement réalisables *ex ante*.

Les systèmes de contrôle et le slack

La propension des managers à créer du *slack* peut être influencée par la façon dont le système budgétaire est conçu et introduit au sein de l'organisation (Merchant, 1985). La nature des systèmes de contrôle de gestion contribue à la motivation des subordonnés et influence leurs comportements (Merchant 1985).

En outre, les systèmes de contrôle peuvent affecter la performance et le comportement des subordonnés de manière différente. Ainsi : Chow, Kato et Merchant (1996) avancent que chaque système de contrôle peut être complémentaire ou le substitut d'un autre.

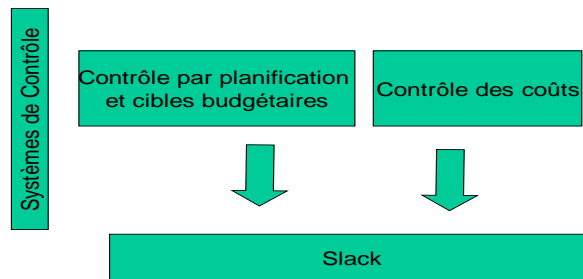
Ceci pourrait expliquer que les organisations ont besoin d'intégrer différentes formes de contrôle de gestion au sein de leur organisation. Selon Lau (1999), deux types de systèmes de contrôle sont nécessaires pour disposer d'un contrôle efficace : La planification et le contrôle des coûts : Homgren, et al (1997) définissent :

- **La planification** comme étant la définition des objectifs, la prévision des résultats au travers d'hypothèses permettant d'atteindre les objectifs et la décision visant à définir comment atteindre (identifiant les moyens de réaliser) les objectifs fixés.
- **Le contrôle** : comme étant l'action qui intègre les décisions de la planification et (procède à) l'évaluation de la performance tant du personnel que des opérations.

Ainsi, deux types de contrôle sont nécessaires pour favoriser la réalisation des objectifs : Une planification et un contrôle (efficaces). (Welsch 1976 et Homgren et al 1997)

Les recherches de Lau (1999) montrent empiriquement que le contrôle des coûts, en interaction avec la mise en place de cibles budgétaires étroites, agit significativement sur la propension des managers à créer du *slack*.

Figure 5 : Incidence du contrôle par planification et cibles budgétaires et du contrôle des coûts sur le slack budgétaire, inspiré de Lau (1999)



Par ailleurs, Van der Stede (2000) montre qu'un système de contrôle budgétaire trop rigide a tendance à créer du *slack* et une orientation vers le management à court terme.

Le slack placé dans un système budgétaire équitable et social

De nombreuses recherches ont été élaborées sur les procédures et les interactions équitables dans de multiples contextes, notamment celui du budget.

Little et al (2002) ont « récemment » étudié l'interaction entre un budget équitable et la propension à créer du *slack* budgétaire.

Les employés développent un modèle de relation sociale avec leurs organisations et leurs dirigeants lorsque chaque partie contribue à faire en sorte d'espérer des bénéfices futurs, comparables pour l'ensemble des acteurs. (Masterson et al 2000).

Un modèle de relations d'échange social diffère d'un modèle économique où la nature des obligations de chaque partie est définie à l'avance. Le bénéfice que les employés reçoivent de leurs organisations et de leurs supérieurs dans un système de relations d'échange social les oblige à donner, réciproquement, un bénéfice équitable à l'organisation et à son autorité.

La confiance est au cœur du modèle d'échange social. Ainsi, la préservation d'une relation d'échange social requiert que chaque partie face confiance à l'autre pour réaliser de façon adéquate ses obligations au-delà de la période en cours. (Konovsky et Pugh 1994).

L'étude de Blair Staley se situe au sein d'un modèle de relation d'échange social.

Il montre que, **lorsque les responsables du budget l'introduisent dans un modèle d'interaction équitable, les managers font davantage confiance à leurs supérieurs et ont moins tendance à créer du *slack*.**

L'étude de Staley et Magner vient dans la continuité des études menées sur le principe de « budgetary fairness » influençant les attitudes et les comportements des employés (Libby 1999, 2001 ; Nouri and Parker, 1996).

Merchant (1985) note que la tendance des managers à créer du *slack* budgétaire peut être influencée par la façon dont le système budgétaire d'une organisation est conçu et implémenté.

Pour Staley et Magner (2007) la justice (traduit de l'anglais « fairness ») d'un système budgétaire pourrait, potentiellement, avoir un impact sur le niveau de *slack* budgétaire.

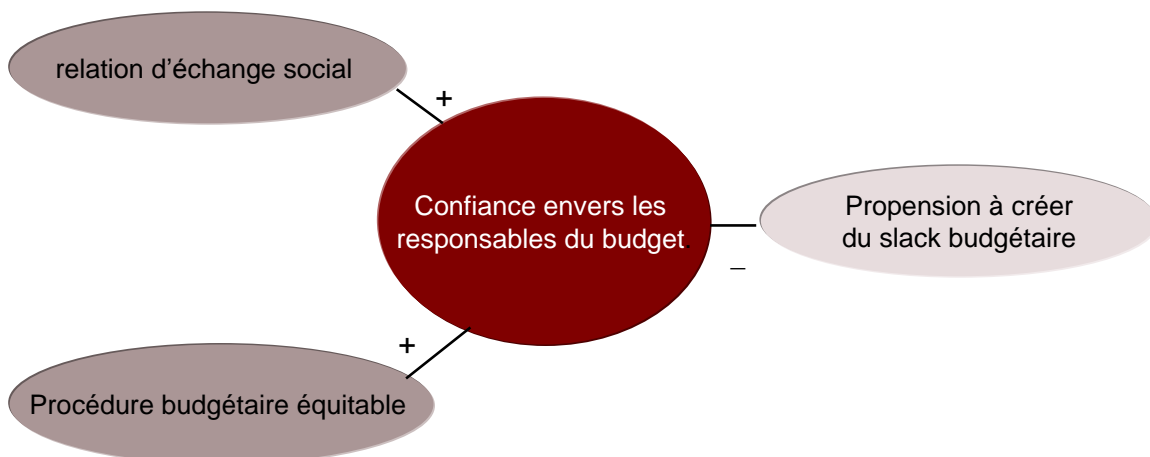
Selon ces auteurs, la « *justice budgétaire* » se décompose au travers de deux notions :

La première est liée aux procédures budgétaires, c'est-à-dire à la façon dont est conçu le processus budgétaire. Lorsque les responsables du budget implémentent les procédures budgétaires d'une façon juste, les managers ont davantage confiance en leur superviseur direct.

La seconde est liée aux interactions budgétaires, c'est-à-dire les relations entre les différents acteurs du budget. La justice s'articule pour le manager entre : un bénéfice matériel (par exemple : une augmentation de salaire si le budget lui est favorable) et un bénéfice psychologique (estime personnelle) de la part du responsable du budget, sur le long terme, si le budget est correctement réalisé. Ainsi, pour préserver la relation d'échange social avec le superviseur budgétaire et espérer obtenir un bénéfice matériel et psychologique, les managers vont donner, en retour d'un budget équitable, une confiance qui le détournera de la tentation de créer du *slack*.

En conclusion, selon Staley et Magner (2007), une procédure budgétaire équitable et une relation d'échange sociale lors de l'élaboration budgétaire ont un effet positif sur la confiance envers le responsable du budget. Ce phénomène aurait par conséquent un effet négatif direct sur la propension à créer du *slack* budgétaire. Le schéma ci-dessous résume l'étude menée par Staley et Magner (2007).

Figure 6 : Modèle de relation entre budget équitable et la propension à créer du *slack* budgétaire au travers de la confiance envers les responsables du budget, inspiré de Staley et Magner (2007)



L'influence de la pression budgétaire

Les conséquences de la pression budgétaire sur la performance des salariés ont été étudiées par Hopwood (1972), qui montre qu'un fort degré de pression budgétaire a des conséquences négatives sur les comportements et aboutit à des performances moindres.

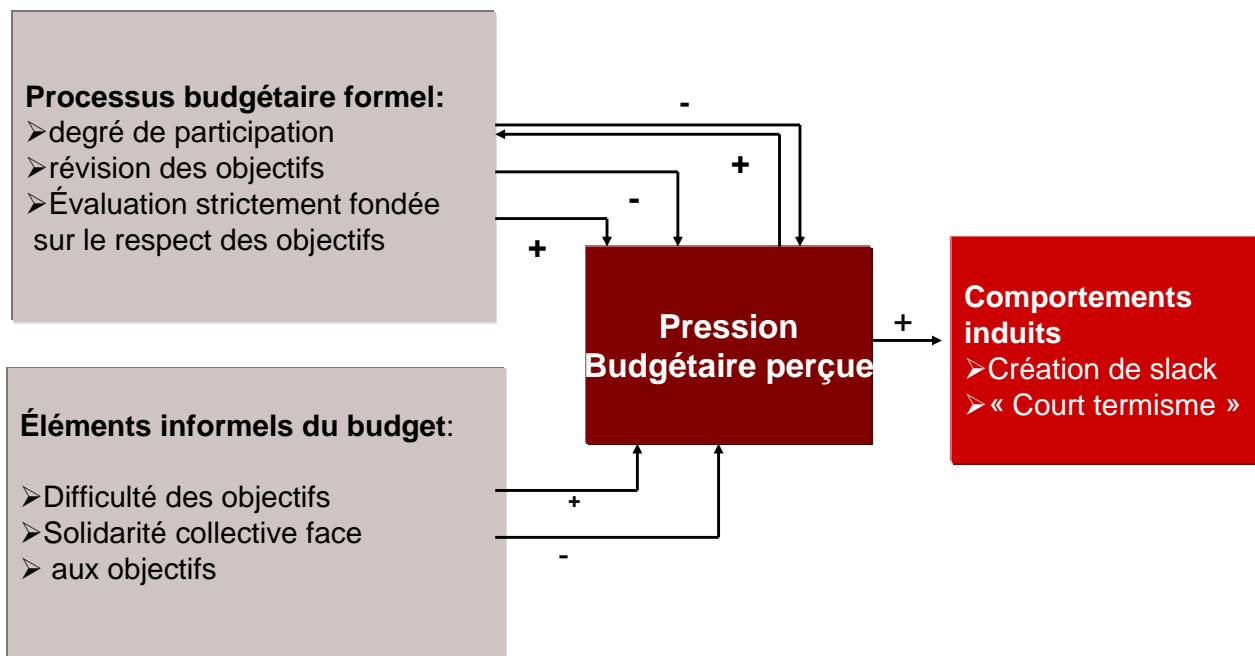
Otley (1978), en tentant de reprendre les études de Hopwood (1972), est parvenu à des résultats opposés. En effet, Otley (1978) montre que les managers qui s'appuient sur un budget strict comme mode de Contrôle ont plus de chance d'atteindre leurs objectifs. En somme, un fort degré de pression budgétaire serait corrélé positivement avec les performances individuelles. Un courant de recherche s'est alors ouvert pour étudier l'aspect contradictoire de ces résultats.

Les résultats produits par le courant RAPM sont en partie opposés, notamment sur la relation entre pression budgétaire et *slack*. L'hypothèse la plus courante dans la littérature est que la pression budgétaire a des conséquences négatives sur les comportements (Besson et al 2004).

Merchant et Manzoni (1989) observent qu'en cas de forte pression budgétaire, les managers qui ne parviennent pas à atteindre leurs objectifs se trouvent confrontés à des interventions de leur hiérarchie, à une perte de leurs primes et éventuellement à une perte de leur travail. Le *slack* permet de se protéger contre un tel risque.

Toutefois, d'autres travaux de recherche n'ont pas abouti aux mêmes résultats. Dunk (1993) et Merchant (1985) montrent que plus la pression budgétaire est forte, plus la création de *slack* budgétaire sera faible. Besson et al (2004) (figure ci-dessous) corroborent les résultats de Merchant et Manzoni (1989) en observant que la pression budgétaire perçue vient augmenter le *slack* budgétaire. Ils remarquent par ailleurs, que « *la création de slack se constitue de manière ascendante, mais procède aussi parfois d'une logique descendante (prise de marges de sécurité par la hiérarchie)* » (Besson et al 2004).

Figure 7 : Facteurs à l'origine de la pression budgétaire et comportements induits
Besson et al (2004)



2.2.5. L'influence de la culture d'entreprise sur le slack

Dent (1991) souligne qu'en fonction de la culture organisationnelle, le système comptable pourra être perçu de différentes manières.

Ainsi, pour certaines firmes, le système comptable peut symboliser l'efficacité, la rationalité scientifique... tandis que pour d'autres, il pourra représenter la confusion ou le manque de pertinence.

Gagliardi (1991) avance que la culture organisationnelle peut expliquer le développement de comportements non éthiques.

« La culture éthique de l'organisation qui est reflétée dans ses politiques corporatives et dans son code d'éthique, favorise la perception des dilemmes éthiques par ses membres (Wimbush, 1999), encourage le jugement et le comportement éthique de ceux-ci et précise les attitudes à adopter en cas de dilemme éthique » (Blanchette 2001)

Aux vues de ces arguments, la culture organisationnelle pourrait influencer le degré de création de *slack* dans l'entreprise.

La participation budgétaire en interaction avec la culture organisationnelle affecte le *slack* budgétaire de telle sorte que, dans les entreprises dans lesquelles la culture est la plus éthique, *la participation a moins de probabilité d'engendrer du slack que dans les sociétés où la culture est moins éthique* (Blanchette, 2001).

2.2.6. La santé financière de l'organisation

Bourgeois (1981) définit le *slack* comme un « coussin de ressources » pouvant être utilisé à la convenance des gestionnaires. La constitution de ce coussin sera facilitée en « période financière faste » pour l'entreprise. Bourgeois (1981) souligne que ce type de période favoriserait les dépenses discrétionnaires, et un contrôle financier plus souple de la part de la direction. Ce **contexte pourrait ainsi favoriser la matérialisation de l'intention de créer des marges de manœuvre** (Blanchette, 2001). Ce « coussin de ressources » sera utilisé dans les années moins fructueuses, parce qu'une faible rentabilité rend plus difficile la création de *slack* du fait des restrictions budgétaires (Lukka, 1988).

Dans ce schéma, **le *slack* pourrait être corrélé positivement à la santé financière de l'organisation.**

2.2.7. Le degré d'incertitude, de difficulté et de variabilité de la tâche

Comme il a été précisé *supra*, l'incertitude de manière générale est l'un des principaux déterminants du niveau de création du *slack*. « *L'incertitude du travail* » apparaît également comme une source potentielle de *slack*.

Galbraith (1973) soutient que « *l'incertitude du travail* » peut avoir une influence sur le *slack* dans les budgets participatifs. Il montre ainsi, par ses travaux, que plus l'incertitude augmente, plus la quantité d'informations des preneurs de décisions devra

être importante pour atteindre les résultats attendus. Ces informations sont essentielles pour faire face à l'augmentation des exceptions liées à l'incertitude du travail.

A mesure que le nombre d'exceptions augmente, une solution consiste alors à modifier le plan cible, en incorporant du *slack* au sein des centres de responsabilité budgétaire. (Galbraith, 1974).

En fournissant un degré de liberté dans les actions à court terme, afin de faire face aux manques de prévisions, Merchant (1985a) propose de la même façon que le *slack* puisse être utilisé pour absorber cette incertitude. Il serait un coussin qui agit comme des amortisseurs internes pour réduire au minimum les ruptures **dans le processus de travail, fournissant ainsi aux managers un moyen d'avancer en situation d'incertitude** (Bourgeois, 1981).

Ainsi, comme suggéré par Cyert and March (1963), le *slack* peut jouer un rôle adaptatif et stabilisant par ses ressources de secours qui peuvent faciliter le processus d'exécution quand la « difficulté de tâche » est importante. Aussi, la relation entre difficulté de la tâche et performance serait significativement moins négative avec un *slack* budgétaire élevé plutôt que faible (Dunk, 1995).

« *L'incertitude du travail* » a été étudiée et conceptualisée à partir de deux éléments : **la variabilité et la difficulté de la tâche**; (Macintosh, 1981 ; Perrow, 1967, 1970 ; Van de Ven et Delbecq, 1974)

La variabilité de la tâche

La variabilité du travail correspond aux événements inattendus et nouveaux qui peuvent survenir dans le planning de travail, nécessitant l'utilisation de nouvelles procédures pour le réaliser. Lorsque la variabilité du travail est faible, les événements peuvent être prévus aisément. Ceci facilite l'évaluation du travail réalisé par rapport aux objectifs. C'est l'inverse qui se produit lorsque la variabilité du travail est forte.

La difficulté de la tâche

Selon Van de Veen Delbecq (1974) la difficulté de la tâche fait référence au degré de procédures nécessaires pour établir un processus de travail. Lorsque le niveau de difficulté (de travail) est faible, le travail peut être décrit à partir d'objectifs, de standards de production. Par ailleurs, il facilite la réalisation de manuel ou de programmations informatiques. (Macintosh, 1981).

La compréhension du travail permet d'établir des critères de performance pertinents. Plus ces derniers seront connus, plus il sera, a priori, difficile pour l'individu d'obtenir du *slack*. Merchant (1985b) remarque que la constitution d'un budget et des standards précis liés à une capacité de mesurer précisément la performance, permet de limiter la création de *slack*.

Inversement, plus la difficulté du travail est élevée, plus il sera difficile de collecter de l'information sur celui-ci et donc de constituer des standards de production.

Apporter des solutions adaptées aux problèmes et prendre une décision demandent une grande expertise, une forte intuition (Macintosh, 1981).

Une forte difficulté du travail diminue la capacité à mesurer, évaluer et fixer des objectifs. Ainsi, Cyert et March (1963) soulignent que le *slack* peut jouer un rôle adaptatif et stabilisant au travers de provisions de ressources de sécurité, pouvant ainsi améliorer la performance lorsque le niveau de difficulté du travail est élevé.

2.3. Les facteurs individuels

Au delà des facteurs contextuels et organisationnels, plusieurs composantes « individuelles » semblent également vectrices de création de *slack* budgétaire. Ainsi, le degré d'aversion au risque, l'intégrité personnelle, le besoin de pouvoir, l'attribution de la performance et l'estime de soi, constitueraient autant de facteurs, contribuant à expliquer la création de *slack* budgétaire.

2.3.1. Le degré d'aversion aux risques

L'aversion pour le risque des individus constitue selon nombre de chercheurs un facteur individuel majeur, explicatif de la propension des managers à créer du *slack* budgétaire. Ainsi, Young (1985), Chow et al. (1988) et Waller (1988) montrent que les individus averses aux risques créent plus de *slack* que ceux qui sont pas sujets à cette aversion. Waller (1988) montre que la création de *slack* peut être développée en fonction du niveau d'aversion au risque mais également, en fonction du degré de sensibilité du salaire. Par ailleurs, Young et al (1993) soulignent que le degré individuel d'aversion au risque et le degré d'information personnelle, amènent les acteurs à choisir des standards inférieurs à leurs estimations.

Les travaux de Blanchette (2001) nuancent toutefois ces résultats. En effet, selon son étude, l'aversion pour le risque serait un facteur déterminant de la marge de manœuvre souhaitée par les gestionnaires, sans toutefois influencer celle qu'ils créent.¹²

Cette relation négative entre l'aversion pour le risque et la marge de manœuvre souhaitée corrobore les travaux de Gosh et Crain (1996), qui ont souligné l'effet négatif de l'aversion pour le risque sur l'intention délibérée de mentir lors de la production d'une déclaration fiscale (évasion fiscale). La réticence est due à la crainte d'encourir un redressement fiscal, suite à l'éventuelle découverte du geste.

¹² Blanchette (2001) différencie dans son étude l'intention de l'action. Elle distingue ainsi la marge de manœuvre souhaitée par le gestionnaire et la marge de manœuvre créée réellement par ce dernier.

Ainsi, selon Blanchette les gestionnaires confrontés à la création de marge de manœuvre adoptent une attitude similaire.

Enfin, pour les gestionnaires averses aux risques, **les sanctions potentielles** liées à la découverte de marge de manœuvre seraient plus à craindre que celles qui découleraient d'une mauvaise performance budgétaire.

2.3.2. Réputation, intégrité personnelle et l'aversion pour le mensonge

Les travaux de Young (1985) montrent que les subordonnés qui révèlent leurs capacités de production à leurs supérieurs ressentent une meilleure « pression sociale » par rapport aux subordonnés qui conservent une information privée vis-à-vis de leurs capacités. Il constate une corrélation négative entre la « pression sociale » (mesurée par questionnaires) et le *slack* budgétaire.

En outre, Stevens (2000) examine l'influence de l'intégrité personnelle et de l'aversion au mensonge sur le *slack*. Le résultat de son étude confirme les spéculations de Chow et al (1988 ; 1991) selon lesquelles le *slack* pourrait être réduit par l'intégrité personnelle, ou une aversion au mensonge.

Ainsi, comme le fait remarquer Waller (1994), les managers subordonnés possèdent souvent de meilleures informations que leurs supérieurs quant au niveau de leurs capacités et de leurs opportunités. La connaissance d'une information vraie, ou non biaisée, peut permettre à une société d'améliorer son planning, sa coordination et l'évaluation de son activité.

Le mode de rémunération incitant les salariés à révéler honnêtement leurs informations représente un facteur primordial dans la réduction du *slack* budgétaire.

Le *slack* budgétaire est quasiment égal à zéro lorsqu'il n'existe pas d'asymétrie d'information vis-à-vis de leurs capacités de production, et que le groupe bénéficie d'une rémunération qui l'incite à « révéler honnêtement » ses informations.

De façon surprenante, l'étude montre que les sujets ayant une rémunération les incitant à « révéler honnêtement » leurs informations tendent à avoir moins de « réputation » et de « valeurs éthiques » que les sujets ayant une rémunération les incitant à créer du *slack*.

2.3.3. Le Besoin de Pouvoir

Le slack comme forme de pouvoir

« L'Appétit de Pouvoir » souligné par Simon (1958) représente l'intrusion de buts personnels dans le rôle organisationnel,... «Au même titre que les satisfactions et insatisfactions professionnelles liées au travail. »

Kanter (1977) définit le « Pouvoir » comme étant « l'habilité à obtenir des choses, de mobiliser des ressources, d'obtenir et d'utiliser tout ce dont une personne a besoin pour atteindre les objectifs fixés ».

Comme l'ont montré March et Simon (1958), au sein d'une organisation, les individus n'ont pas un ensemble d'objectifs clairs et de projets cohérents. Par ailleurs, «*l'absorption de l'incertitude* » est souvent utilisée, consciemment ou inconsciemment, comme une technique permettant d'acquérir et d'exercer du pouvoir.

Chaque individu dispose d'un « *Pouvoir* » et les contraintes qui coexistent au sein de l'organisation sont le résultat de l'exercice de ce « *Pouvoir* » par chacun des acteurs (Crozier et Friedberg, 1977). Le *slack* est une forme de « *Pouvoir* » à différents égards. On le retrouve dans les différentes sources de « *Pouvoir* » définies par Crozier et Friedberg, (1977) :

- Le *slack* provient de *la maîtrise d'une compétence technique*.
- Le *slack* est créé *par les incertitudes qui se développent autour des relations entre l'organisation et son environnement*.
- Au sein d'une organisation, le *slack* est la résultante de *la communication et des flux d'informations entre les unités et entre ses membres*.

L'organisation contraint en partie la liberté de l'acteur, mais jamais totalement. Elle devient un ensemble de jeux structurés où un acteur cherche « *A contraindre les autres membres de l'organisation (stratégie offensive) et (à) échapper à leur contrainte ... (stratégie défensive)* » Crozier et Friedberg (1977).

Le slack et le besoin de pouvoir

Comme l'ont souligné McClelland and Watson, (1973) le « Besoin de Pouvoir » augmente lorsque l'individu désire obtenir une reconnaissance et/ou être considéré comme important. **Dans ce schéma, le *slack* serait corrélé positivement avec le « Besoin de Pouvoir » des subordonnés et négativement avec celui des dirigeants.**

Le pouvoir se mesure au degré d'influence que peut avoir un individu sur un autre, ou sur un groupe de personnes. A ce titre, Stewart et Rubin (1974) indiquent que le pouvoir se caractérise par le leadership, grâce auquel il est possible de manipuler et de persuader des personnes. Dans le cadre d'un processus budgétaire, l'obtention de marges de manœuvres par les managers est l'occasion de démontrer leurs leaderships. L'étude menée par Pfeffer and Salancik (1974) a d'ailleurs montré qu'au sein d'une université, le pouvoir d'un département peut se mesurer en fonction du budget reçu. Certaines personnes vont créer du *slack* pour recevoir plus de ressources limitées et, asseoir ainsi leur besoin de pouvoir.

Ainsi, le pouvoir serait la résultante d'une construction psychosociale de l'individu, et/ou de la fonction/ position qu'il occupe dans une organisation. Dès lors, selon Dunk (1998), **plus les individus d'un département ont du pouvoir, plus la probabilité de créer du *slack*, au travers de la participation sera élevée.**

2.3.4. L'attribution de la performance

La « *théorie de l'attribution* » montre que les individus utilisent la connaissance de leur performance comme un signal à partir duquel ils pourront attribuer différentes causes. (Staw ,1975 ; Weiner 1986).

Des recherches ont montré que les individus attribuent systématiquement leurs succès à leurs propres efforts, capacités, compétences, connaissances et autres qualités personnelles, alors qu'ils vont attribuer leurs échecs à la mal chance, ou de nombreux autres facteurs exogènes. (Arkin et Maruyama, 1979 ; Weiner et al, 1972 ; Weiner, 1985).

Ces attributions des facteurs d'influences, que sont la communication et la motivation, ont probablement une implication à la fois sur la participation et sur la performance (Birnberg et al 1977 ; Brownell et Mc Innes, 1986 ; Kren, 1992).

Birnberg et al (1977) avancent que l'attribution des différents facteurs de performance peut affecter les managers quant à leurs capacités à atteindre un certain niveau de performance.

Ainsi, selon Dunk (1998), si les subordonnés révèlent ou communiquent une partie de leurs informations privées, la création du *slack* pourrait dépendre de leurs perceptions de leur rôle dans le processus de participation budgétaire.

2.3.5. Le degré d'implication de l'individu dans la société

L'engagement organisationnel est une variable contingente importante dans la relation entre participation budgétaire et *slack*. L'engagement organisationnel peut être défini comme l'identification de l'employé à sa société et son engagement volontaire (Nouri, 1994).

Ceci se traduit premièrement par la foi et l'implication dans les valeurs et les objectifs de la société, et deuxièmement, par un empressement à exercer des efforts envers la société (Angle and Perry, 1981).

Dans certains cas, les individus peuvent être incités à calquer leurs intérêts sur ceux de l'organisation. Ainsi, en littérature japonaise, Ouchi (1981) décrit le succès de sociétés japonaises.

Par ailleurs, Nouri (1994) soutient que le niveau d'engagement, conjugué avec le degré d'implication¹³ d'un individu, exerce une influence sur sa propension à créer du *slack*. Au cours de ses travaux, il démontre que lorsque le niveau d'engagement est élevé, la forte implication minore la propension à créer du *slack*. A l'inverse, la tendance à créer du *slack* se renforce avec un plus faible niveau d'engagement.

Ainsi, Nouri et Parker (1996) émettent l'idée selon laquelle **l'engagement envers la société atténuerait la relation entre la participation et le *slack***. Lorsque le niveau d'implication des individus est élevé, il existerait une relation négative entre participation et *slack*. Elle deviendrait positive lorsque le niveau d'engagement est moindre.

2.3.6. L'Estime de Soi

L'Estime de Soi peut être définie par « ... *La mesure avec laquelle un individu se perçoit comme un être capable, important et valable...* » (Gardner et Pierce, 1998).

L'étude de Belkaoui (1985) menée auprès de soixante étudiants en comptabilité a montré qu'un « feed-back » négatif diminue « l'Estime de Soi » et a révélé une relation négative entre le niveau d'estime de soi et la création du *slack*¹⁴.

L'individu qui dispose d'une grande confiance en ses capacités est plus à même de résister à des pressions externes et de suivre ses propres décisions, ce qui l'amène à plus de cohérence tout au long de son processus moral (Trévino, 1986).

13 L'engagement se caractérise par une croyance et une acceptation des objectifs et des valeurs de l'organisation et par un désir de contribuer à la réussite de cette dernière. L'individu fortement engagé cherche à demeurer dans l'organisation. D'autre part, l'implication traduit l'importance qu'un individu accorde à son emploi dans la création de son image personnelle. (D Blanchette 2001).

14 En général, les individus recevant l'information qui temporairement les amenait à diminuer leur estime de soi, étaient plus aptes à déformer l'information reçue (création de *slack*), que ceux qui étaient amenés à augmenter leur « Estime de Soi ». On conclut qu'un budget qui comporte du *slack*, peut être compatible avec les feedback qui sont généralement du type mauvaise estime de soi, et non compatible avec les feedback qui sont généralement du type : Haute ou Neutre estime de soi » (Belkaoui 1985). Ces travaux vont dans le sens de Pilegge et Holtz (1997) pour lesquels les personnes ayant une forte estime de soi se donnent des buts plus difficiles à atteindre que les personnes ayant une faible estime d'eux-mêmes.

Un gestionnaire capable de résister à des pressions externes pourra faire face à l'incertitude et sera moins enclin à créer du *slack* budgétaire pour réaliser l'objectif.

Cette relation négative entre le niveau d'estime de soi et la création de *slack* n'a toutefois pas été démontrée par les travaux de Blanchette (2001). En effet, les résultats montrent qu'aucune des hypothèses présupposant d'un lien négatif entre l'estime de soi et le *slack* n'a été confirmée.

Selon Blanchette deux éléments pourraient expliquer l'absence de résultats concluants par rapport aux travaux de Belkaoui (1985).

La « récompense » espérée, liée à la tâche à accomplir, serait un premier facteur « modérateur » dans la relation entre l'estime de soi et la création de *slack*, plus particulièrement chez les personnes ayant une très forte estime de soi. (Baumeister, et al, 1993).

« Ces derniers seraient plus sélectifs que les personnes avec une faible estime de soi et s'investiraient peu dans les activités dont la récompense anticipée n'a que peu de valeur à leurs yeux » (Blanchette, 2001).

Ainsi, un individu possédant une forte estime de soi se fixerait des objectifs budgétaires difficiles (diminuant le *slack*) dans la mesure où l'atteinte de ces derniers serait suffisamment récompensée au regard des efforts produits.

La relation entre l'estime de soi et le *slack* serait contingente à l'identification de l'individu à son groupe de travail. Selon Blanchette (2001) *« l'individu avec une forte identification à son groupe de travail aurait tendance à se fixer des objectifs qui sont corrélés avec les attentes ou les objectifs de son groupe. »*

Pour un individu ayant une forte estime de soi, une forte identification au groupe de travail accentuerait la relation négative entre l'estime de soi et la création de *slack*, si la tendance des collègues de son équipe est de fixer des objectifs difficiles.

Par ailleurs, s'il perçoit une tendance inverse de ses collègues, par comportement mimétique, il diminuera le degré de difficulté et augmentera par conséquent le *slack* budgétaire.

Le raisonnement sera équivalent pour un individu doté d'une faible estime de soi. Celui-ci aura « naturellement » tendance à créer du *slack* budgétaire dans le but de faciliter l'atteinte du budget. S'il s'identifie fortement à ses collègues de travail qui ont tendance à se fixer des objectifs difficiles, par mimétisme, il augmentera le degré de difficulté (à atteindre le budget), parce qu'il a besoin de se créer une reconnaissance au sein de son groupe de travail. (Baumeister et al ,1993).

Conclusion sur les déterminants de la création de *slack* budgétaire

La création de marges de manœuvres budgétaires peut être expliquée par de nombreuses variables contextuelles, organisationnelles et individuelles. Toutefois, les travaux effectués à ce jour témoignent de toute la complexité de la dynamique sous-jacente à cette création. En effet, il apparaît difficile de pouvoir cerner un facteur unique ou encore un nombre restreint de variables pour évaluer, prédire ou comprendre la propension d'un individu à (se) créer une marge de manœuvre. Les résultats divergents, complémentaires et parfois même contradictoires des différentes recherches témoignent plutôt de l'existence d'un « réseau d'influence » Blanchette (2001). Dans cette perspective, il nous semble opportun d'envisager cette création dans un cadre de recherche renouvelé.

Synthèse du chapitre 1

Au partir d'une revue de la littérature, le premier chapitre de cette thèse, vise à dresser un panorama du slack budgétaire. Il s'articule autour de deux sections. La première présente les impacts du slack budgétaire sur l'organisation, la seconde s'attache à identifier les déterminants qui peuvent influencer son niveau intensité.

Le concept de slack budgétaire, dérivé des études sur le « slack organisationnel », a émergé à la fin des années soixante, notamment sur la base des travaux de Schiff et Lewin (1968, 1970) qui ouvrent la voie à de nombreuses recherches à partir d'une analyse empirique du sujet. Deux visions antagonistes coexistent à son sujet : celles d'un dysfonctionnement et d'une source d'efficience pour la firme.

Les dysfonctionnements provoqués par le slack budgétaire sont nombreux : celui-ci aurait pour corollaire la perte d'opportunité et une augmentation des coûts (Schiff et Lewin 1970 ; Onsi 1973). En outre, il pourrait favoriser l'apathie des cadres, et induire une allocation non rationnelle des responsabilités, ou encore une évaluation faussée des performances des managers et de leur responsabilité (Kren et Liao, 1988 ; Lowe et Shaw, 1968 ; Van der Stede, 2000). Enfin, le slack entraînerait des comportements « sous-optimaux » dans la mesure où les décideurs stratégiques auraient plutôt tendance à « s'auto satisfaire ».

Face à un environnement incertain, il est nécessaire de pouvoir réagir rapidement. Dans cette perspective, le slack jouerait le rôle de « tampon » et permettrait à l'entreprise de pouvoir faire face à des situations non prévues. Il influencerait positivement, lorsqu'il est maîtrisé, la capacité de réorganisation d'une société. De surcroît, il participerait à la motivation générale des collaborateurs.

Enfin, il semblerait que la gestion du slack budgétaire, en particulier par la prise en compte des différentes catégories qui le constituent, influence d'une part : la capacité d'application de la stratégie, définie initialement et, d'autre part, la définition et la mise en application des futures stratégies.

Synthèse du chapitre 1 (suite)

La complexité de la définition du slack budgétaire réside dans l'appréciation de sa motivation, et dans la justesse de son appréciation. Néanmoins, il convient de s'accorder sur le fait qu'il émane du **désir du gestionnaire** de bénéficier d'un budget plus facile à atteindre, afin de **favoriser la réalisation de ses besoins personnels** (Belkaoui, 1989 ; Lukka, 1988 ; Onsi, 1973). **Il prend sa source notamment dans l'asymétrie d'information** constatée entre au moins deux parties et par un besoin de sécurité (Lukka, 1988 ; Onsi, 1973). Par ailleurs, le contexte organisationnel, en particulier **l'attitude de la direction au regard du slack budgétaire, freine ou encourage le gestionnaire** à se fixer des objectifs budgétaires aisés à atteindre (Lukka, 1988).

Concernant les déterminants de la création de slack budgétaire, nous en identifions trois types : l'environnement, l'organisation et les caractéristiques individuelles.

Deux dimensions ont été retenues pour caractériser l'influence de l'environnement sur la création de slack budgétaire : l'incertitude de l'environnement et la culture. En outre, les facteurs organisationnels de création de slack budgétaire sont nombreux. Ils correspondent aux variables spécifiques à chaque organisation. Nous retiendrons : l'asymétrie d'information, la participation budgétaire, le mode de rémunération, le système de contrôle budgétaire. Enfin, les composantes de natures « individuelles » contribuent également à la création de slack budgétaire. Il s'agit en particulier : de la volonté d'autonomie, du degré d'aversion au risque, de l'intégrité personnelle, des besoins d'accomplissement, du pouvoir, de l'attribution de la performance et de l'estime de soi qui sont tous autant de facteurs qui peuvent expliquer la création de slack budgétaire.

En conclusion, les déterminants du slack budgétaire identifiés à ce jour, illustrent toute la **complexité de la dynamique sous-jacente à la création de marge de manœuvre**. Les résultats divergents, complémentaires et parfois même contradictoires des différentes recherches, témoignent plutôt de l'existence d'un « *réseau d'influence* » impliquant à la fois des facteurs personnels, organisationnels et contextuels.

Chapitre 2

La déviance et criminologie : notre cadre d'analyse

*« Nous ne le réprouvons pas parce qu'il est un crime
mais il est un crime parce que nous le réprouvons »*

Durkheim (1895, p. 48)

La question de la normalité est une des problématiques que soulève cette courte citation. Le crime, comme tout phénomène déviant, se caractérise par rapport à une transgression à un standard qualifié de « norme ». En signe de réprobation, cette transgression fera l'objet de sanctions lesquelles peuvent prendre des formes variées, qu'il s'agisse d'une remarque verbale, d'un geste de la main ou d'un châtiment physique, etc. Crime et déviance sont des phénomènes intimement liés. Ils **s'alimentent l'un et l'autre des recherches respectives et font, encore aujourd'hui l'objet d'une publication spécifique encadrée dans la revue « déviance et société »**. Même si l'objet d'étude de la déviance porte principalement sur des questions liées à la criminalité, ce courant n'en n'est pas moins pluridisciplinaire, il réunit en effet : des juristes, des historiens, des sociologues, des anthropologues et des criminologues.

Nous proposons, dans le présent chapitre, de présenter les éléments constitutifs du cadre théorique de notre recherche issus des théories de la déviance et de la criminologie. Notons que ces concepts feront l'objet d'une **présentation volontairement détaillée**, puisqu'à notre connaissance, ils n'ont été que « partiellement » traités dans la littérature de gestion.

Dans une première section, nous présenterons ce qui caractérise les théories de la déviance et de la criminologie. Nous détaillerons en particulier, le concept de

criminologie¹⁵ en prenant soin de mettre en avant ses liens fondamentaux avec l'étude de la déviance.

La deuxième section de ce chapitre sera consacrée à l'état des lieux de ce que l'on appelle communément la sociologie de la déviance. Après en avoir défini les grands courants, nous mettrons principalement en exergue les catégories des déviances étudiées dans la littérature et les grandes évolutions de cette sociologie.

La troisième et dernière section sera réservée à l'approfondissement des trois éléments fondamentaux des théories de la déviance et de la criminologie : les normes, la transgression et la sanction. Ce « triptyque » constituera par la suite l'ossature de notre cadre de recherche.

I. Le cadre général de la déviance et la criminologie

1.1 Le cadre théorique de la déviance

La déviance est un terme générique qui comprend des comportements aussi divers que la fourberie, la tricherie, la déloyauté, le crime, la simulation, l'immoralité, la trahison. En somme, le non respect des lois ou des normes en vigueur. D'une façon ou d'une autre, la déviance est partout. Toute société, ou tous les groupes sociaux, que ce soit un état, une entreprise, un groupe d'ami, ou une famille, ont des normes, des règles de conduite, dont la violation suscite des manifestations de désapprobation, de colère ou d'indignation. « *Où existe des normes, existe la déviance* » (Cohen, 1966).

La question sous-jacente est de savoir pourquoi les individus agissent à l'encontre des règles ? Certains, comme le philosophe social Thomas Hobbes (1958), y voit une autre question : pourquoi, la plupart du temps, tant d'individus tiennent-ils absolument à respecter les normes, à s'y conformer, malgré la commodité et les avantages manifestes de la violation des règles ? Pour lui, **dans l'état de nature**, c'est-à-dire en

¹⁵ Bien que la criminologie puisse d'une certaine manière être totalement intégrée dans le concept de déviance, il nous paraît essentiel de les distinguer. En effet, la criminologie peut être considérée comme un corpus de connaissances portant sur un thème commun, la question criminelle. Sont abordés des thèmes liés au droit pénal et civil. Les théories de la déviance portent au sens large, sur la compréhension d'une norme, d'une transgression et d'une sanction associée, quelles que soient leurs origines (école, habillement, loisir, comportements).

l'absence de liens sociaux, la raison est mise au service des passions. Ces passions comprennent le désir de richesse, de sécurité, de prestige et de gloire. Pour y parvenir, l'homme recourra à tous les moyens et détruira son semblable, si cela est nécessaire ou plus expéditif. Il vivra, dit Hobbes, dans une perpétuelle « *guerre de tous contre tous* » et son existence sera « *solitaire, pauvre, dangereuse, violente et brève* ».

Dans cet état de nature, il n'existe, à proprement parler, ni bien, ni mal, ni « conformité », ni « déviance », car il n'existe pas de lois, pas de normes, pas de limites à la tendance naturelle de l'homme à poursuivre ses intérêts personnels.

D'autres que Hobbes avancent également l'idée de comportements naturels foncièrement « mauvais » de l'homme. Les travaux de l'école psychanalytique en fournissent des exemples. De son point de vue, l'homme détient naturellement une énergie « agressive – destructive », que la psychanalyse nomme le « ça ». Celle-ci serait pulsionnelle et le pousserait à sa satisfaction personnelle. La plupart des comportements que nous considérons comme « mauvais » y trouveraient leur source. A mesure que nous évoluons, nous apprenons à contrôler ces pulsions par la conscience (composée du « moi » et du « sur moi »).

Ainsi, dans leur analyse psychologique du criminel, Alexander et Staub (1931), développent l'idée d'une défaillance du contrôle des pulsions criminelles pour expliquer le passage à l'acte des délinquants.

Le criminel réalise dans son comportement ses mobiles instinctifs défoûlés, il agit comme agirait l'enfant s'il le pouvait. La criminalité refoulée et, par conséquent, inconsciente de l'homme normal trouve des expressions socialement inoffensives... La seule différence entre l'individu normal et le criminel réside en ce que l'individu normal contrôle partiellement ses pulsions criminelles et les exprime dans des activités acceptées socialement. (Alexander et Staub, 1931)

Sans multiplier les exemples, notons simplement que pour ces deux points de vues, rapidement présentés, la déviance n'est pas problématique, puisque l'homme est ici considéré comme naturellement tourné vers celle-ci et qu'une force contrariante doit le pousser vers la conformité.

Le cadre théorique de la déviance ne s'inscrit pas non plus dans le point de vue opposé, selon lequel, les hommes seraient naturellement bons. Il s'inscrit dans une perspective « *interactionniste positive* », à travers laquelle l'homme serait enclin à vivre en harmonie avec sa communauté, et trouverait un « *certain charme à accomplir l'acte moral qui est ordonné par la règle* » (Durkheim, 1967).

Pour Cusson (1992), « La déviance est l'ensemble des conduites et des états que les membres d'un groupe jugent non conformes à leurs attentes, à leurs normes ou à leurs valeurs et qui, de ce fait, risquent de susciter de leur part réprobation et sanctions. »

Notons, que le concept de déviance au travail se fonde principalement sur les apports du courant structuro- fonctionnaliste dont Parsons (1937, 1951) ou Merton (1959, 1965).

1.2. La criminalité comme principal objet d'étude de la déviance

Le concept de déviance trouve sa source à plusieurs titres dans les premiers travaux de criminologie :

Tout d'abord, **le concept sociologique de déviance**, très souvent attribué à Durkheim (Cohen, 1966; Ogien, 1995; Pillon, 2003) **prend sa source dans la réponse aux premiers travaux sur la criminologie**. Ce dernier, à la fin du XIXème siècle, fait scandale en affirmant que, sous certaines conditions, la criminalité pouvait être considérée comme normale. Il vient ici en réponse aux thèses naturalistes, initiées par l'école positiviste Italienne de Criminologie (dont Lombroso en fut une des « têtes de file »), selon lesquelles il existerait une figure du « criminel né ».

Par ailleurs, **la première vague de travaux fondateurs du concept de déviance traite principalement de criminalité** (Mucchielli, 2001). Elle s'intéresse à des formes de déviances de type vols, ou agressions (par exemple ceux de Kotter, 1973, Spector, 1975 et 1978 ou de Fishbein et Azjen, 1975).

Enfin, **le concept de déviance reste encore aujourd'hui très souvent étudié sous l'angle criminologique**, objet des principales études de criminologie,

La criminalité n'est qu'un élément, mais un élément clairement identifiable, de cet ensemble très vaste qu'est la déviance. La criminalité apparaîtrait comme la voie d'accès privilégiée à l'étude des phénomènes de déviance. (Pillon (2003, p. 76)

Les principaux auteurs sur cette thématique sont très souvent des criminologues, comme on peut le constater dans la revue Francophone de référence : « Déviance et Société », dans laquelle d'ailleurs, la plupart des articles traitent d'actes criminels, ou de délinquance.

Au final, même si certains sociologues de la déviance reprochent aux criminologues qui se qualifient de positivistes, de ne pas se poser de question sur la notion de crime et d'en faire un objet « naturel », nous constatons que les concepts de Criminalité et de Déviance sont entremêlés et s'enrichissent mutuellement.

Si la criminologie cherche à prendre en compte le type, la fréquence et les causes des violations de la loi dont la justice a à connaître et à traiter, la sociologie se place sur un tout autre plan. Elle admet un postulat : est criminel tout acte qui provoque une sanction. Et c'est sur cette base que Durkheim propose sa définition du Crime.

... nous constatons l'existence d'un certain nombre d'actes qui présentent tous ce caractère extérieur que, une fois accomplis, ils déterminent de la part de la société cette réaction particulière qu'on nomme la peine. Nous en faisons un groupe sui generis, auquel nous imposons une rubrique commune ; nous appelons crime tout acte puni et nous faisons du crime ainsi défini l'objet d'une science spéciale, la criminologie. (Durkheim, 1895, p. 35).

De ce point de vue, appréhender le crime consiste d'abord à comprendre comment se définit la transgression qui constitue l'infraction. Pour Ogien, (1995, p. 6) le raisonnement sociologique traditionnel avance une réponse :

Toute collectivité humaine se perpétue en faisant respecter un certain ordre de valeurs par l'ensemble de ses membres ; et des normes de conduite viennent préciser les manières de faire et de penser que ces valeurs imposent.

1.3. L'origine de la Criminologie

1.3.1- La genèse de la criminologie

Bien que l'étude de la déviance englobe de fait la criminalité, ces concepts restent encore aujourd'hui largement entremêlés, le cadre théorique de la déviance nourrit les études des criminologues et juristes portant sur l'acte criminel. Les sociologues de la déviance, quant à eux, utilisent, peut-être par facilité, principalement le crime et les actes réprimés par la loi (domaine juridique) comme sujet d'étude. Ainsi, si l'origine du concept de la criminologie semble antérieure à celui de déviance, qui peut s'en attribuer la paternité ?

Selon Cartuyvels (2007, p. 446), un accord assez général existe aujourd'hui dans la communauté scientifique pour faire remonter la naissance officielle de la criminologie à la fin du XIX^{ème} siècle, avec l'apparition de l'école positiviste italienne (Lombroso, Garofalo, Ferri), premier mouvement à nourrir l'ambition de créer un savoir scientifique autour de la criminalité (Debuyst, 1990 ; Robert, 1993). De même, il est peu contesté que l'Ecole positiviste italienne, dont les idées vont rapidement se propager à l'étranger, ait pris appui sur divers précurseurs pour développer son discours criminologique sur le crime et le criminel. Cartuyvels (2007, p. 446) fait en premier lieu référence aux représentants de la pensée pénale classique, comme Beccaria ou Bentham, volontiers présentés comme les pères du droit pénal moderne et à leurs successeurs de la pensée néoclassique qui dominant le XIX^{ème} siècle, auxquels les criminologues positivistes vont régulièrement s'opposer.

Comme le souligne Debuyst, la criminologie officielle s'inscrit clairement dans le fil d'une pensée pénale qui la précède, prenant appui sur divers savoirs plus ou moins organisés, qualifiés parfois de « savoirs diffus » ou de « savoirs préscientifiques » (Debuyst, 1995).

1.3.2- L'appellation Criminologie versus sociologie de la déviance

En ce qui concerne l'appellation de la discipline, le consensus est moins évident. La paternité du terme « criminologie » est généralement attribuée à Garofalo (Cartuyvels 2007, p. 447), lequel intitule son principal ouvrage de « *Criminologia* » (Garofalo, 1885). Selon Durkheim (1895), « nous appelons crime tout acte puni et nous faisons du crime ainsi l'objet d'une science spéciale : la criminologie ».

A la fin du XIX^{ème} siècle et au début du XX^{ème} siècle, le terme est concurrencé par d'autres appellations telles qu'anthropologie criminelle, biologie criminelle ou sociologie criminelle, voire sciences criminelles. **Après la deuxième guerre mondiale, la sociologie de la déviance apparaît et vient concurrencer la criminologie en tant que discipline.** Ce conflit des appellations renvoie aussi à une opposition assez nette entre deux approches paradigmatiques très différentes de la question pénale : **la première privilégiait une perspective étiologique** (criminologie du passage à l'acte) ; **la seconde proposera une approche axée sur les processus de construction ou de définition de la déviance.** Plus récemment, à partir des années 1960, le terme de Victimologie a émergé pour désigner la branche ou la discipline connexe de la criminologie plus spécifiquement liée aux problèmes des victimes.

1.4. La criminologie, entre science autonome et activité de connaissance

Dans son texte « *La criminologie d'hier et d'aujourd'hui* », Pires souligne que trois représentations majeures de la criminologie en tant que science ont prévalu depuis la fin du XIX^{ème} siècle (Pires, 1995, pp. 19-35).

La première représentation (sans doute la plus ancienne) fait de la criminologie une branche d'une autre science ou discipline mère, qu'il s'agisse de la biologie, de la psychologie ou de la sociologie.

On sait ainsi que parmi les principaux représentants de l'École positive Italienne, Lombroso représentait le versant biologique (Lombroso, 1876), Garofalo le versant psychologique et Ferri le versant sociologique (Ferri, 1881).

La deuxième représentation considère au contraire **la criminologie** comme une science autonome, qui aurait la particularité d'être par essence **transdisciplinaire**, dans la mesure où elle se fonde sur divers discours doctrinaux pour construire un point de vue propre sur un objet spécifique. Dans cette perspective, l'autonomie de la criminologie se justifierait de deux manières : d'une part, **la criminologie aurait des théories, des concepts, des méthodes et un domaine propres, tout en gardant des liens étroits avec le droit pénal et des sciences telles que la biologie, la psychologie et la sociologie** (Pires, 1995, p. 21).

Enfin, la troisième représentation fait de la criminologie moins une science autonome, qu'un champ d'étude, ou corpus de connaissances, portant sur un thème commun, la question criminelle. Cette perspective, souligne Cartuyvels (2007, p. 449), a elle aussi des racines lointaines, puisque dès 1924, Sutherland proposait dans son ouvrage « Criminology », l'idée selon laquelle la criminologie est le corpus de connaissances qui étudie le crime comme **problème social** (Sutherland, 1936, p. 11). Dix ans plus tard, ce dernier intègre dans sa conception, les processus de production des lois, de transgression des lois et de réaction à l'égard des transgressions des lois.

Cette troisième représentation caractérise cette discipline par trois dimensions :

- La criminologie apparaît comme un champ d'études, notion « ouverte » qui laisse place à la discussion sur les frontières de la criminologie, pour autant qu'existe un lien avec la question criminelle.
- La criminologie apparaît comme une activité de connaissance, plutôt que comme une science autonome.
- La criminologie, en tant qu'activité de connaissance portant sur un champ d'études défini par la question criminelle, peut se concevoir comme une activité interdisciplinaire (Cartuyvels 2007, p. 450).

1.5. Les évolutions de la criminologie : d'un paradigme centré sur le criminel et les causes de la délinquance, à celui de la réaction sociale à la déviance

Deux grands courants paradigmatiques de la criminologie s'affrontent de manière tranchée : d'un côté la criminologie du passage à l'acte, centrée sur le criminel, à laquelle est reproché d'identifier le criminel à un être fondamentalement « différent ».

De l'autre, une criminologie de la réaction sociale, ou de la définition sociale, intéressée par le processus de criminalisation.

1.5.1. La Criminologie Etiologique

Le premier paradigme constitutif de la criminologie oriente la discipline à la fin du XIXème siècle vers l'étude du criminel. Quelles sont les causes de la criminalité (individuelles ou sociales, innées ou ataviques) ? Pourquoi devient-on criminel, quelle différence existe-t-il entre les individus délinquants et les individus « normaux » ? Voilà autant de questions qui s'imposent à une époque où l'existence d'une nature criminelle commune à tous les vrais délinquants, quel que soit leur crime, apparaît comme une évidence.

On comprend que cette criminologie ait un temps flirté avec l'appellation d'anthropologie criminelle (Cartuyvels, 2007, p. 450). En effet, qu'on ait cherché à identifier un trait physique particulier avec Lombroso, un manque de sens moral ou « *anomie morale* » avec Garofalo, ou que l'on s'intéresse à l'influence du milieu sur la survenue du comportement criminel (Tarde, 1890), il semble que l'on tourne toujours autour du même axe : **la conviction que le crime est le signe d'une différence particulière et qu'il existe une ontologie propre au criminel.**

Dans ses premiers travaux, Lombroso affirme que la délinquance serait exclusivement le fait de criminels nés. Devant les multiples critiques que cette thèse suscite, il réduit progressivement ses prétentions et finit par estimer que, parmi l'ensemble de ceux qui commettent des délits, seuls 35% à 40% appartiendraient à cette catégorie. (Ogien, 1995, p. 14).

En fonction de leurs degrés d'innéité, trois catégories de criminels sont alors mises en avant par Lombroso : les criminaloïdes, les criminels d'occasion et les criminels de passion.

« Chez les criminels, comme chez les hommes de génie, avec lesquels ils ont commune la base épileptoïde, la dégénérescence n'est pas seulement féconde dans le mal : et de même que chez l'homme de génie l'excès de l'intelligence est compensé par le défaut de sens moral et d'énergie pratique, dans le criminel le défaut de sentiment est souvent compensé par l'énergie d'action et par la néophilie, ... » Lombroso, (1876, pp. 539)

La « structure corporelle » constituerait une manifestation de « l'atavisme » fondamental du criminel. Par atavisme, souligne Cohen (1966, p. 103) Lombroso entendait l'affleurement de traits caractéristiques d'un stade plus primitif de l'évolution biologique de la race. Avant sa mort, se souvenant de la naissance de sa découverte, il rappela une dissection effectuée sur le crâne du célèbre « brigand Villela » :

...Ayant dégagé le crâne, je trouvais sur la partie occipitale, exactement à l'endroit où se trouve une excroissance sur le crâne normal, un creux distinct que je nommai médian occipital fossa en raison précisément de sa localisation au milieu de l'occiput comme chez les animaux inférieurs, en particuliers chez les rongeurs. Comme dans les cas des animaux, ce creux était lié à l'hypertrophie du vermis, connus chez les oiseaux sous le nom de cerbellum médian.

Ceci n'était pas simplement une idée mais une révélation. A la vue du crâne, je semblais voir, éclairé comme une vaste plaine sous un ciel en feu, l'ensemble du problème de la nature du criminel – un être atavique qui reproduit dans sa personne les instincts féroces de l'humanité primitive et des animaux inférieurs. Par conséquent, se trouvaient expliqués anatomiquement les mâchoires massives, les pommettes saillantes, les arcades sourcilières proéminentes, les lignes solitaires sur les paumes des mains, la dimension extrême des orbites, les oreilles sessiles, l'insensibilité à la douleur, une vue extrêmement perçante, les tatouages, une oisiveté excessive, le goûts pour les orgies, la soif ardente et irrésistible du mal pour le mal, le désir non seulement de tuer la victime, mais aussi de mutiler le cadavre, de déchirer sa chair et de boire son sang. (Lombroso, 1906.)

Ainsi, comme le souligne Ogien (1995, p. 6), « *La démarche de l'école italienne de criminologie ne reflète pas simplement la tyrannie scientiste de la classification, propre à une époque marquée par l'empirisme du darwinisme. Elle exprime une volonté de découvrir les causes du crime, en recourant à l'ensemble des données scientifiques disponibles, qu'elles soient anatomiques, géographiques, démographiques, climatologiques et, plus tard, sociales et économiques.* »

Cette démarche se retrouve dans le développement des recherches en physiognomonie, laquelle consistait à établir une taxonomie des types criminels selon les formes des boîtes crâniennes et les attitudes physiques¹⁶ : Le criminel-né aurait, selon Lombroso : « *un cerveau relativement petit, des mâchoires énormes, des lèvres charnues, un menton en retrait, des arcades sourcilières avancées, des bras très longs, des orbites excessivement grandes et des cheveux abondants* »

Le projet de l'école italienne sert une ambition : modifier la conception classique du droit pénal, et repenser le rapport qu'elle établit entre le crime et la peine. Un principe guide cet engagement :

« Le crime est comme une maladie ; le remède doit être approprié au malade : c'est la tâche de l'anthropologie criminelle de déterminer dans quelles mesures il doit être appliqué... » (Ferri, 1881).

Derrière cette fascination pour le criminel, se dessine une lecture homogénéisante du crime et la croyance que, quel que soit l'acte commis, les différents comportements renvoient à un type spécifique et homogène de comportements pourvu de déterminants spécifiques (Robert, 1990, p. 111).

¹⁶ Selon Cusson, (2005) Lombroso aurait consacré plus de 30 ans à mesurer des crânes et à étudier des criminels vivants. (il aurait expertisé 5907 crânes). « En 1870, A la vue d'anomalie crânienne, (une fossette occipitale et une hypertrophie de l'orbite), le problème de la nature et de l'origine du criminel lui apparut résolu : les caractères des hommes primitifs et des animaux inférieurs devaient se reproduire de notre temps. Il en déduira une psychologie du criminel : la passion des tatouages et de la vengeance et du vice, la paresse et l'agilité. » Sa méthodologie a été incriminée. Il appréciait à l'œil les traits anatomiques sans les mesurer précisément et en sachant qu'au départ il avait affaire à des criminels ou à des non- criminels.

1.5.2. La criminologie de la réaction sociale ou le crime comme construction sociale

Le paradigme étiologique domine les débuts de la criminologie. Une de ses failles principales est cependant très rapidement mise en lumière. Dès 1892, un certain Manouvrier soutient, dans un texte critique adressé à Lombroso dont il met en cause les thèses anatomiques, que le crime n'est pas une catégorie spécifique et homogène de comportement. C'est d'abord, selon lui, une construction socio juridique, liée à la loi qui définit les comportements criminels et ceux qui ne le sont pas et à la mise en œuvre de la loi pénale (Manouvrier, 1892).

Il met ainsi en évidence la difficulté de penser une ontologie du crime, si cette dernière est liée à la commission d'un acte désigné par la loi, fluctuante selon les lieux et les époques.

Les travaux du sociologue Emile Durkheim, se voient là aussi très critiques à l'égard de la posture ontologique de la criminologie. Il part d'un constat empirique très simple qui renverse complètement la perspective sur le crime et le criminel : si l'on scrute les systèmes pénaux dans l'espace et dans le temps, l'homogénéité du crime n'existe pas.

« Accepter cette idée facilement vérifiable empiriquement, qu'un même acte ou comportement est tantôt criminel tantôt normal, ici considéré comme crime et perçu là-bas comme licite, relativise ou « désubstantialise » sérieusement la notion de crime ». Cartuyvels (2007, p. 452).

De même, cela rend peut crédible la croyance étiologique en une personnalité criminelle : « comment prétendre se trouver en face d'un type spécifique de comportement humain alors que la liste des actes incriminés est arrêtée par le droit pénal qui, de surcroît, la modifie constamment dans le temps et dans l'espace » (Robert, 1995, p. 269).

Des exemples permettent facilement de comprendre ceci : comment attribuer une personnalité criminelle ontologique à un usager de drogues, alors que dans le pays

voisin, où son usage à des fins personnelles est dépenalisé, le même citoyen sera considéré comme un autre.

C'est cette voie du crime comme « Construction sociale », perspective où émerge le rôle de la loi pénale dans la création du crime, qu'ouvre Durkheim.

En définitive, Qu'est-ce que les crimes ont en commun, se demande ce dernier, sinon d'être érigés en crimes dès lors qu'ils offensent les états forts et définis de la conscience collective ? (Durkheim, 1973, p. 43).

Dans les années soixante, un nouveau paradigme constructiviste poursuit les travaux engagés par Durkheim. Portés par plusieurs courants, parmi lesquels « *l'interactionnisme symbolique* » (dont Becker fut en 1963 un des principaux acteurs avec son ouvrage *Outsiders*), le néomarxisme, l'ethnométhodologie ou encore les théories du conflit social. Le paradigme de la réaction sociale opère une inversion radicale dans la manière de concevoir l'objet et le domaine de la recherche (Robert, 1973), en considérant que le crime n'existe pas.

Cette formulation amène quelques commentaires, car comme le souligne Cartuyvels, (2007, p. 453) : un acte n'existe en tant que crime que si une pratique sociale l'objective.

Elle ne signifie pas qu'il n'existe aucun crime dans une société donnée, ni qu'une société n'aurait pas le droit d'ériger certains actes en crime. Elle signifie encore moins une négation de l'existence de comportements problématiques dans une société. Elle tend seulement à souligner qu'un acte ou un comportement, jugé problématique sur le plan social, n'existe en tant que crime que si une pratique sociale l'objective comme tel et qu'il se retrouve incriminé, soit défini comme crime par la loi pénale. (Cartuyvels, 2007, p. 453).

Les travaux d'Edwin Sutherland qui, comme ceux de Shaw et Mc Kay, portent la marque de « l'école de Chicago », représentent la tentative la plus systématique et la plus ambitieuse de formuler une théorie générale du comportement criminel en termes de transmission culturelle (Cohen, 1966, p. 189). Selon cette théorie, le comportement

criminel est appris ; il n'est ni inhérent à l'acteur, ni inventé par lui. **Il est appris au contact d'autres individus par un processus de communication, principalement dans des petits groupes intimes.** Un individu devient criminel ou délinquant quand les interprétations favorables à la transgression de la loi l'emportent sur les interprétations défavorables à la transgression. C'est là, le principe de l'association différentielle.

L'idée centrale de l'école sociologique est que le comportement criminel obéit aux mêmes processus que les autres comportements sociaux. Les sociologues ont tenté d'attribuer les variations du taux de criminalité aux variations de l'organisation sociale... (Et) de préciser le processus qui fait qu'un individu devient un criminel (Sutherland et Cressey, 1936, p. 69).

Encadré 1: L'association différentielle

Un demi siècle après Tarde, l'Américain Sutherland défend en des termes différents une thèse qui n'est pas sans rappeler celle de Tarde. L'ambition de Sutherland (1939 ; Sutherland et Cressey, 1966, pp. 88-89) est de décrire le processus par lequel un individu devient délinquant. **Sa théorie de l'association différentielle soutient que le comportement criminel est appris par le canal d'échanges interpersonnels faisant acquérir des techniques d'exécution des délits, des attitudes, des rationalisations et des mobiles.** Un individu devient criminel quand il a été plus souvent et plus intensément exposé à des interprétations défavorables au respect de la loi, qu'à des interprétations favorables. Les mécanismes de l'apprentissage criminel sont les mêmes que ceux de tout autre apprentissage. Le comportement criminel ne s'explique pas par les besoins qu'il satisfait, car tout autre comportement vise à la satisfaction de semblables besoins. Sutherland conçoit donc le crime comme l'effet mécanique d'un surcroît « d'interprétation défavorable au respect de la loi » sur les interprétations favorables.

Le crime, ce n'est donc pas un fait brut mais bien le rapport entre un acte et une manière de définir celui-ci. (Pires, 1995a, p. 65). Ainsi, la perception du criminel est également amenée à changer. Le criminel, ou « déviant », devient le produit d'un processus de labelling ou d'étiquetage. Le déviant, c'est celui qui commet un acte défini comme crime et qui, au terme de son parcours dans le système pénal, sera nommé et étiqueté comme tel (Becker, 1963).

1.5.3. Le retour controversé de l'ontologie criminelle

Comme en témoigne une publication du service d'expertise collective de l'INSERM, les thèses ontologiques, sur le caractère criminel de certains individus, longtemps refoulées, reviennent au goût du jour. Cette publication sur les troubles du comportement chez l'enfant et l'adolescent (INSERM, 2005), préconise de dépister au plus tôt (dès 36 mois) divers troubles de conduite dont l'héritabilité génétique n'est pas exclue, laissant augurer, plus tard, l'inscription dans une carrière délinquante de sujets à risques. Cette initiative de l'INSERM, qui légitime de manière forte le trouble de conduite comme objet d'études en tant que facteur prédictif de risque criminogène, s'inscrit dans une tendance croissante à concevoir la déviance comme un trouble du comportement.

Les critiques que suscitera le rapport de l'INSERM seront de multiples ordres. Outre un certain nombre d'erreurs méthodologiques (Muchielli, 2006), on relèvera un regard purement monodisciplinaire porté par des scientifiques issus d'un même courant, médicalisant les problématiques de santé mentale, dont les ressorts sont pourtant également économiques, culturels et sociaux (Ehrenberg, 2006). Cette « biologisation » du trouble de la conduite ou du comportement rappelle, à certains égards, le Darwinisme social importé dans le champ de la déviance par Lombroso et ses thèses sur le criminel né à la fin du XIX^{ème} siècle (Cartuyvels, 2007).

Encadré 2 : La criminalité d'affaires –L. Mucchielli

Si l'existence d'une criminalité des élites économiques avait été remarquée par plusieurs auteurs avant lui, c'est Edwin Sutherland (*White Collar Crime*, 1940) qui a inauguré les recherches portant spécifiquement sur ce qu'il a appelé " la criminalité en col blanc ", c'est-à-dire la criminalité commise dans le cadre de leur profession par des personnes occupant un rang social élevé.

Sutherland n'a pas hésité à comparer le comportement des hommes d'affaires avec celui des voleurs professionnels en soulignant non seulement la répétition d'infractions, mais encore le mépris pour la police et pour l'État en général. **Il a montré aussi que ces infractions aux lois en matière économique, fiscale et sociale n'étaient pas sanctionnées** dans les milieux d'affaires sur le plan de la réputation, de la confiance, du statut. Dans certains cas, ces comportements délinquants étaient même valorisés. Enfin, transposant là aussi le schéma d'analyse déjà appliqué à la délinquance des pauvres, **Sutherland montrait que les délinquants d'affaires n'étaient pas nécessairement des hommes** différents des autres, que leurs pratiques délinquantes résultaient d'une transmission de savoir-faire délinquants, d'un apprentissage de techniques au sein d'un milieu professionnel. **Depuis cette époque, les recherches sur la criminalité d'affaires se sont développées essentiellement dans les pays anglo-saxons. Elles ont confirmé bien des intuitions de Sutherland**, tout en insistant aussi sur le fait que la structure même des marchés industriels et financiers, cumulée à l'insuffisance des contrôles, incitent à développer des activités illicites en plus des activités licites¹⁷.

Il est courant d'insister sur l'importance du " chiffre noir " en matière de délinquance. Or, s'il est un domaine où la délinquance est peu connue et peu sanctionnée, c'est bien celui-là. Cette situation résulte à la fois de la faiblesse des contrôles étatiques et de la difficulté pour les victimes à se reconnaître en tant que telle et pouvoir identifier les responsables de leur préjudice. Il faut en effet souligner le caractère invisible des pratiques de criminalité financière (la rareté des traces écrites, le

¹⁷. V. Ruggiero, *Organized and Corporate Crime in Europe*, Dartmouth, Aldershot, 1996 ; *Crime and Markets*, Oxford University Press, 2000.

silence décidé ou obligé, donc la complicité assumée ou subite des collaborateurs), leur haut degré de technicité, ainsi que l'existence de modes de règlement à l'amiable (les échanges de services, les dédommagements discrets en argent ou en nature, les promotions, etc.). Tout ceci explique le fait que, tandis que les victimes individuelles ou les petites entreprises sont souvent impuissantes et hésitent à saisir la justice sans preuve, ce sont les associations militantes, les groupes de pression, qui sont parfois les mieux placés pour agir. C'est par exemple le cas des associations de consommateurs sans lesquelles nombre de particuliers ne sauraient pas comment se défendre contre la fraude ou l'escroquerie dont ils ont été victimes. Reste enfin la dimension internationale du phénomène, permettant une fluidité incontrôlée tenant en échec les autorités.

II. La sociologie de la déviance

A travers la section précédente, nous avons : présenté le cadre théorique de la criminologie, défini la genèse du concept de déviance et ses liens avec la criminologie. Au-delà du crime, principal objet de la déviance, que doit-on retenir de la sociologie de la déviance ? Quels en sont les apports ?

La sociologie de la déviance s'est attachée à répondre aux questions suivantes :

2.1. Quand, comment et pourquoi constate-t-on cette transgression ?

La sociologie recourt à trois courants d'analyses pour étudier la déviance : le fonctionnalisme, le culturalisme et les théories de la désignation. Les fonctionnalistes tels que Merton appréhendent l'infraction comme étant un acte renforçant la cohésion sociale, alors que les culturalistes, tels que Mead, l'appréhendent comme le résultat d'un tropisme¹⁸. Les théories de la désignation s'intéressent davantage à l'opération sociale qui transforme une inconduite en déviance.

On peut cependant regrouper les interprétations de chacun d'eux en deux grandes classes : théories causales et théories compréhensives de la déviance. Nous

¹⁸ Tropisme : Réaction élémentaire à un stimulus quelconque.

présenterons ces deux classes, tout en citant un certain nombre d'auteurs défendant chacune des théories.

2.1.1. Les théories causales de la déviance

Ces théories cherchent principalement à répondre à la question suivante : **Qui commet l'infraction, comment et pourquoi ?**

Les théories causales de la déviance retiennent quatre grands groupes de facteurs pour essayer de rendre compte du fait criminel :

- L'inadaptation de l'individu,
- L'émulation du groupe de pairs (le milieu),
- L'étendue de l'autorité des institutions de contrôle (la société),
- L'inégalité sociale (la structure sociale).

L'inadaptation de l'individu

Selon cet angle d'analyse, l'acte déviant est commis par des individus possédant des dispositions particulières qui les poussent à « faire le mal » de façon compulsive. Cette approche de la déviance est particulièrement étudiée par les psycho-criminologues, qui cherchent à relier les traits psychologiques de l'individu aux types de déviance.

Le succès des thèses sur le développement de l'individu a largement contribué à critiquer les propositions du déterminisme (cette disposition serait innée et inscrite dans le patrimoine génétique) en faisant émerger un nouvel être du monde social : l'enfant. Et c'est ainsi qu'une voie nouvelle s'est ouverte à la prévention de la délinquance. Ce point de vue a été introduit par les chercheurs américains Eleanor et Sheldon Gluek dans les années quarante.

Selon cette théorie, l'adulte est considéré comme étant le produit d'expériences vécues au cours de la petite enfance. Des troubles précoces peuvent interférer dans la construction de la personnalité¹⁹. L'origine de cette prédisposition est à rechercher dans

¹⁹ D'après leur étude portée sur 2 500 personnes, il existerait une catégorie d'individus dont la constitution bio-psychologique les prédisposerait à sombrer dans la déviance

le fait que certains parents se montrent incapables d'éduquer correctement leurs enfants, soit par défaillance, soit par incompetence. L'inadaptation sociale naîtrait ainsi dans la prime enfance et se renforcerait à l'école avec l'échec scolaire.²⁰

Une explication causale de la déviance peut cependant ne pas être liée au milieu auquel l'individu déviant appartient.

L'émulation du groupe de pairs

Cette analyse prend sa source dans la démarche de « l'écologie humaine »²¹, en particulier au travers des travaux initiés par les sociologues Shaw et Mac Kay en 1942. Ces derniers ont cherché à expliquer la délinquance dans une vingtaine de villes américaines en considérant les conditions d'existence de la période d'étude. Cette étude a permis de mettre en exergue trois types de facteurs (la pauvreté, la forte mobilité et l'hétérogénéité des populations) pour expliquer le « relâchement des contrôles sociaux » et, par conséquent, les variations du niveau de délinquance par zone urbaine.

Selon l'approche de « l'écologie humaine », la déviance n'est pas une composante de la personnalité, mais une conduite qui s'apprend au contact d'autrui, d'un certain milieu.

En somme, on ne naît pas délinquant mais on le devient.

La principale critique adressée à cette théorie culturaliste est qu'elle tend trop facilement à rattacher l'individu à un groupe d'origine. Ce qui peut laisser supposer que l'on ne saurait appartenir à deux cultures à la fois, (il faudrait être soit criminel soit citoyen honorable). Or, il est possible à une personne d'user de plusieurs registres

²⁰ Cette approche a été corrigée par Briar et Piliavin car d'après eux, cette théorie causale repose sur une notion trop statique dans le sens où il est difficile de dire que la construction d'un criminel se réalise à partir de sa définition préalable en tant que délinquant. Par conséquent d'après Briar et Piliavin, les individus présentant les mêmes dispositions ne deviennent pas tous déviants. La grande majorité des délinquants adolescents « rentrent dans le rang » à l'âge adulte et une faible proportion de vrais délinquants possède les traits psychologiques du modèle de déviant élaboré par la criminologie.

²¹ « L'écologie humaine », vise à dégager l'influence de l'environnement sur l'action individuelle. On se trouve ici dans le point de vue que défend traditionnellement la sociologie : c'est le milieu dans lequel est élevé et évolue un individu qui, en imposant immédiatement un cadre de références contraignant à ce qu'il peut faire ou penser, est le facteur premier dans l'acquisition des habitudes

d'interprétation. D'autres théories causales de la déviance l'expliquent par des motifs sociétaux.

Encadré 3 : Le conflit de culture

Au cours des années 1930-1940, le culturalisme s'affirme dans l'anthropologie américaine avec Linton et Boas. Toute culture contient un ensemble cohérent de normes et de valeurs qui prescrivent certaines conduites et en prohibent d'autres, qui valorisent certaines actions et en réprouvent d'autres. La culture oriente les comportements et façonne la personnalité. La culture d'un groupe particulier pousse au crime quand elle autorise ou pire, prescrit tel acte de violence interdit par la loi nationale. C'est en ces termes que Stellan (1964) veut expliquer la criminalité. Elle serait la conséquence d'un conflit de culture : une opposition entre les prescriptions de la loi d'un Etat et les normes particulières d'un groupe en son sein. En situation de conflit de culture, la simple obéissance à la norme sous-culturelle se traduit par une infraction.

La société

L'idée sous-tendue par ce courant d'analyse, est que la société (la justice, mais avant elle la famille, l'école, l'église ou la police) exerce une contrainte telle sur les individus, qu'elle les fonde en une entité sociale unique. La déviance procéderait ainsi des faillites de l'intégration sociale. Les normes sociales, la capacité de détection de leurs transgressions et les sanctions associées seraient de nature à inciter à la réalisation d'actes déviants. Dans ce contexte, la conduite criminelle résulterait d'un calcul d'utilité. Ceci suppose une certaine rationalité de l'individu déviant puisqu'il serait capable de peser les avantages et les inconvénients de l'acte illégal.

Pour Cohen et Felson, l'augmentation de la déviance serait due à une multiplication des tentations dans des sociétés de plus en plus modernes. Le crime surviendrait quand certaines conditions seraient réunies : un individu résolu à commettre une infraction, des objets de délits suffisamment apparents, des lacunes de surveillance... Les déviants procéderaient à une « sélection situationnelle » d'après laquelle ils orienteraient leur

action, à chacune des étapes de la réalisation de l'infraction et selon les événements qui se produisent.

En outre, différentes études sur la criminalité reconnaissent que le traitement institutionnel des infractions n'est pas neutre par rapport à l'évolution du taux de délinquance. Dans ce même sens, Cusson (1990) souligne que le sentiment d'impunité et le laxisme de la justice peut avoir tendance à accentuer l'impression de possibilité.

Néanmoins, cet axe d'analyse n'est pas exempt de critiques. En effet, le modèle social qu'il admet peut avoir tendance à oublier les faits sociaux.

La structure sociale

Cet axe d'étude met en exergue l'influence de la structure sociale sur la capacité de déviance des individus.

Partant du postulat que les sociétés humaines sont hiérarchisées, une différence de statut distingue les groupes de population qui compose la société. Des groupes dominants accaparent le contrôle des institutions et imposent ainsi aux membres des classes dominées un ordre légitime qui favorise la reconduction de leur pouvoir.

Ainsi, pour certains groupes de population connaissant des conditions d'existence qui les écartent des modes de vie communs, cette mise à l'écart peut induire le phénomène de déviance.

Dans cette perspective, Blau démontre, au travers d'une enquête réalisée dans les années soixante-dix auprès d'un panel de la population vivant dans des grandes villes américaines, une forte corrélation entre inégalité économique, criminalité et délinquance. Cette étude démontre que certaines agressions et violences découlent d'un sentiment d'injustice fort. D'autres auteurs comme Greenberg (1987, 1990, 1993) montrent que l'iniquité dans l'attitude hiérarchique ou dans la distribution des salaires, peut provoquer des comportements de vol.

D'autres théories émanant de l'étude de la structure sociale, cherchent à expliquer quelles sont les causes du traitement particulier que l'on fait subir à des individus tenus pour irrespectueux des lois, des coutumes et/ou des mœurs.

En ce sens Castel en 1973, estime que l'ensemble des pratiques qui visent à réprimer les conduites tenues pour anormales compose une forme spécifique de contrôle social. Ainsi pour Castel, Foucault et Donzelot la déviance n'existe pas en dehors des pratiques de contrôle social. Contrairement à Blau, pour eux, ce qui conduit certains individus à être placés en situation de déviance réside en la différence entre les critères de jugement de la « normalité » d'une conduite, produits par les institutions, et ceux qu'admettent les personnes qui défient cette « normalité ».

2.1.2- les théories compréhensives de la déviance

Elles cherchent à répondre à la question suivante : Qu'est ce que commettre une infraction ? Elles tentent de pénétrer les raisons de la conduite déviante et les réactions d'autrui pour s'y ajuster : on parle alors de sociologie compréhensive.

Le désajustement

Désajuster signifie : ne pas adapter parfaitement une chose à une autre, ne pas rendre juste par rapport à une norme.

Selon cette théorie, mise en avant par Thomas (1966), l'un des fondateurs de l'« Ecole de Chicago », l'engagement dans le crime est une procédure qui est uniquement fonction de la proximité ou de l'éloignement qu'un individu entretient avec la légalité.

Selon Thomas, la famille et la communauté sont deux groupes primaires qui façonnent les attitudes des individus en leur inculquant un système de valeurs défini. Mais une transformation s'effectue peu à peu, à mesure que les contacts avec l'extérieur se développent, impliquant une désorganisation des groupes primaires.

La déviance résulterait du désajustement provisoire des individus, pris entre différents types de valeurs, elle naîtrait du changement social ; ou plus exactement du décalage avec le système de valeurs qu'il induit. C'est l'individu (avec de nouvelles aspirations) qui introduit les transformations.

Le goût pour l'infraction n'est ni inné, ni ne résulte de dispositions psychologiques acquises. Les conduites individuelles dépendent des réactions d'autrui : pour comprendre ce qui fait qu'un individu devient déviant, il faut saisir les conditions

pratiques qui font qu'il est plus exposé à des conceptions défavorables à la loi, qu'à celles qui lui sont favorables.

La théorie de l'anomie

L'anomie désigne l'état dans lequel il y a carence ou déficience des règles sociales communément acceptées, de sorte que les individus ne savent plus comment orienter leur conduite.

Dans le cadre des théories compréhensives de la déviance, cette approche du concept d'anomie a principalement été développée par Merton. Dans la thèse subjectiviste, l'anomie était un trait de personnalité, alors que dans la thèse objectiviste, elle s'impose aux individus comme une contrainte extérieure.

Cette approche du concept d'anomie renvoie à une situation de déséquilibre, d'un certain ordre collectif perturbé, d'une cohésion sociale remise en cause. Ce déséquilibre est provoqué par le caractère inefficace des règles sociales qui perdent leur pouvoir structurant pour l'individu.

L'anomie résulte d'un défaut ou d'une carence d'adaptation, ou encore de régulation, au sein d'un système social en transformation. Une des causes de l'anomie réside alors dans ce que l'on pourrait nommer l'individualisme. Dans ce contexte, l'individu est en quelque sorte « contraint par une absence de règles ». Ne sachant plus quelles limites apporter à ses désirs, il poursuit « une quête sans issue », s'exposant ainsi au désespoir et aux déceptions dues à cette course sans fin.

Merton (initiateur du courant fonctionnaliste américain) distingue deux éléments constitutifs de ce qu'il nomme la structure sociale : les aspirations que chaque membre d'un groupe social devrait poursuivre, et les moyens mis à sa disposition pour que ces buts puissent être atteints. Le type d'adaptation anomique résulte, dans ce schéma, d'un déséquilibre entre une forte valorisation des buts à atteindre et une faible définition normative des moyens utilisables pour les atteindre.

Le sujet n'est pas pris en faute de dépassement des normes, mais s'y trouve contraint par son environnement social et culturel.

Les « sous-cultures » déviantes

La notion de sous-culture désigne le fait qu'un ensemble d'individus partage un même monde de valeurs, qui forge les normes permettant l'interprétation des choses et des événements, ceci à condition que s'instaure entre eux une communication assurant le bon déroulement de l'interaction.

Cohen (1955) étudie la sous-culture délinquante propre aux bandes de jeunes. Il étudie la délinquance juvénile. Un principe général guide sa démarche : si une sous-culture se forme, c'est qu'elle remplit un besoin social que la structure de la société globale ne satisfait pas.

Cohen suggère que la délinquance juvénile s'explique par le fait que les enfants des milieux populaires sont pris entre deux registres d'instruction : celui qu'imposent les valeurs dominantes, telles qu'elles sont véhiculées par l'école et celui que reconnaissent les membres de leur environnement immédiat. Dans cette conception, toute fonctionnaliste, un décalage se crée car l'individu évolue au sein de deux cultures différentes, ce qui engendre des cultures déviantes.

Les théories de la désignation

Ces théories sont d'orientation interactionnistes. Ici l'anormalité d'une conduite n'est rapportée ni à une propriété de l'acte commis, ni aux qualités personnelles de celui qui le commet. Elle émerge d'un processus de désignation où le déviant est celui qui a été étiqueté comme tel par les autres. Les principaux sociologues qui se sont intéressés à ce courant de pensée sont : Goffman, Lemert et Becker.

Goffman, tout d'abord, montre comment les conduites de l'interné dans un hôpital psychiatrique peuvent s'interpréter comme des réponses adaptées aux contraintes locales, lui permettant ainsi « de tourner les prétentions de l'organisation relatives à ce

qu'il devrait faire (...) et partant, à ce qu'il devrait être ». Le déviant remplirait donc le rôle que « l'on attend de lui ».

Cependant, d'après ce sociologue Canadien, l'individu bénéficie malgré tout d'une autonomie relative. Un acte est reconnu déviant dès lors qu'il est jugé déviant par le reste de la société.

Enfin il suggère qu'il serait plus avisé de considérer qu'il n'existe pas de déviants, mais que certains types d'individus sont placés en situation de posséder un stigmate plus ou moins visible, de se trouver dans des contextes plus ou moins propices à la gestion d'une identité souillée.

D'autre part, pour Lemert l'acte devient transgression lorsqu'il fait l'objet d'une désignation. Le groupe social crée la déviance. Il fait une distinction entre déviance primaire (transgression d'une norme) et déviance secondaire (reconnaissance de cette transgression par une instance). La déviance primaire n'aboutit pas forcément à la déviance secondaire : si le déviant n'est pas reconnu comme tel, alors il n'y a pas déviance.

Becker, enfin, participe à l'élaboration d'une théorie de la « Désignation » ou de l'« Etiquetage » (label theory). Cette théorie de l'étiquetage sera développée dans la troisième partie de notre étude. Si Lemert a offert une nouvelle perspective à la théorie compréhensive de la déviance, les études réunies dans « *outsiders* » y introduisent un principe fondamental : D'après Becker, la déviance est une qualité attribuée à un acte par un jugement.

« Les groupes sociaux créent de la déviance en inventant des règles dont l'infraction constitue la déviance ». C'est le jugement qui crée la déviance. Un individu ne devient déviant que lorsque son infraction est officiellement reconnue comme telle, c'est-à-dire lorsque la commission d'un acte fait l'objet d'une sanction répressive.

2.2. Les évolutions du concept de déviance

Comme le souligne Honoré (2006), depuis trente ans, ce concept a connu des évolutions significatives. Elles ont permis de passer d'approches restreintes, centrées sur la nature de la déviance et sur certaines de ses particularités, à des approches plus larges centrées sur l'objet du comportement déviant et sur sa compréhension.

2.2.1. La première vague de travaux : la déviance un comportement indésirable

La première vague de travaux sur la déviance s'est appuyée sur une définition restrictive du concept. La déviance caractérise un type de comportement indésirable : le vol, l'agression physique ou verbale, l'abus de pouvoir, etc.

Pour donner au lecteur une idée concrète de ce qui est considéré comme de la déviance en sociologie, Cusson (1992) identifie sept catégories de déviance :

- **Les crimes et délits.** Dès le XIXe siècle, les sociologues ont analysé les statistiques de la criminalité. Plus tard, ils ont réalisé des travaux sur l'homicide, le vol, le crime en col blanc, les voleurs professionnels et les bandes de jeunes délinquants (Reiss, 1951 ; Nye, 1958 ; Matza, 1964 ; Reckless, 1967 ; Hirschi, 1969 cités par Cusson 1992).
- **Le suicide** est, depuis la célèbre étude de Durkheim, un thème important de la sociologie de la déviance.
- **L'abus de drogue et le monde des toxicomanes** intéressent les sociologues comme Becker (1963) ou Bennett (1986) qui ont étudié les aspects sociaux de la consommation de la marijuana, du haschisch, des opiacés, de la cocaïne, de l'alcool, etc.
- **Les transgressions sexuelles.** La prostitution, l'homosexualité et la pornographie ont fait l'objet de nombreux travaux. On trouve aussi des sociologues américains qui incluent l'adultère et les autres formes de sexualité extraconjugale dans le chapitre des déviances sexuelles.
- **Les déviances religieuses.** Les sociologues partagent avec les historiens un intérêt pour la sorcellerie, les hérésies et le sectarisme religieux.

- **Les maladies mentales** ont aussi été considérées sous leur angle social. On a traité de l'origine sociale de certains symptômes psychiques, de la distribution des troubles mentaux et du monde social des asiles.
- **Les handicaps physiques.** Quelques sociologues ont étudié les relations tendues que l'on observe lorsque des gens «normaux » interagissent avec des sourds, des non-voyants, bref, toute personne présentant un handicap.

Un grand nombre d'études tentent de relier une forme de déviance à un contexte particulier (le vol et le sentiment de frustration, le vandalisme et les perceptions d'iniquité et d'injustice...). Ces travaux sont représentatifs de ce type d'approche. Ils sont centrés sur un type de déviance qui est étudié de manière isolée, souligne Honoré (2006). Ainsi, pour Bennet et Robinson (2004), si les travaux de ce type apportent des éléments intéressants sur la compréhension des comportements déviants, ils font peu le lien entre ces inconduites avec d'une part, le fonctionnement de l'organisation, puis d'autre part, les réponses de l'organisation et des salariés qui les subissent.

En complétant le tableau proposé par Honoré (2006) nous distinguons 18 catégories de déviance :

Tableau 3 : Les catégories de déviance (adapté de L. Honoré, 2006)

Catégories de déviance	Auteurs principaux
Anticitizenship	Youngblood et al. (1992)
Negative citizenship behaviour	Fisher et Locke (1992)
Concealing pertinent information	Reimann et Weiner (1988)
Anti-role behaviour	McLean et al (1994)
Negative creativity	Clark et James (1999)
Counterproductive workplace behaviour	Fox et Spector (1999)
Delinquency	Hogan et Hogan (1989)
Vandalism	DeMore et al. (1988)
Harassment	Bjorkqvist et al. (1994)
Sexual harassment	Gutek (1985)
Incivility	Anderson et Pearson (1999)
Maladaptation	Perlow et Latham (1993)
Non-compliant behaviour	Puffer (1987)
Revenge	Bies et al. (1997); Stuckless et Goranson (1992)
Tyranny	Ashforth (1994)
Suicide	Durkheim (1897)
Drogues	Becker (1963) ; Bennett (1986); Kinney (1995);
Violence	Kinney et Johnson (1993); Vandenbon et Bulatao (1996)

L'intérêt de ces travaux tient également en leur limite souligne Honoré (2006). En effet : « ils caractérisent les différents types de déviance mais leur champ est restreint. De plus, ils ont tendance à rechercher un lien mécanique entre d'une part, certaines caractéristiques de l'individu, la situation de travail et les interactions qui la marquent, d'autre part, l'apparition de certains types de déviance. »

Le point commun de toutes ces approches est de considérer la déviance comme **intentionnellement dommageable**. D'autres travaux, initiés notamment par Hollinger et Clark (1982) et Hollinger (1986), mettent l'accent sur les visées de la déviance et élargissent le concept en proposant des catégories génériques.

2.2.2. La deuxième vague de travaux : la déviance un comportement plus systématiquement négatif

La déviance est un phénomène ordinaire, elle est à la fois le cœur et le lot quotidien qui représente, pour les acteurs qui la portent, comme pour les institutions qui l'abritent, le principal vecteur du mouvement social (Alter, 2000).

Plusieurs dimensions du concept de déviance, telles qu'elles sont identifiées par Becker (1963), permettent de comprendre que l'insertion dans la déviance représente également un moyen de socialisation.

Un certain nombre de travaux nuancent la notion de déviance. **Elle n'est plus systématiquement négative**. Ainsi, Hollinger (1986) met davantage l'accent sur les objectifs de la déviance. Il distingue deux types de comportements correspondant à des déviances :

Les « *productions deviance* », lesquels renvoient à des comportements contre-productifs, tels le refus de suivre les consignes et les ordres, l'adoption de cadences ralenties, etc....

Les « *property deviance* », lesquels renvoient à des comportements portant atteinte au patrimoine de l'entreprise, tels que le vol ou le vandalisme.

Ces approches ouvrent la voie à une triple évolution : la remise en cause du caractère intentionnellement malveillant de la déviance, la prise en compte de ses aspects positifs et l'intégration dans l'analyse du fonctionnement des groupes et des équipes.

Le comportement déviant peut avoir d'autres projets que de porter atteinte à des individus ou à l'organisation. Il peut même être désiré, voire suscité. (Honoré, 2006)

Même si Schumpeter met en avant le concept de destruction créative. Il faut attendre la fin des années 80 pour voir émerger la plupart des études dédiées au rôle positif de la déviance.

C'est dans cette optique que Vardi et Weiner (1996) s'intéressent aux « *organizational misbehaviours* ». Ils montrent qu'ils peuvent être expliqués par l'influence conjointe de facteurs individuels et organisationnels.

Encadré 4 : Le cadre de Vardi et Weiner (1996)

La conjonction d'éléments liés à l'individu et d'autres liés à l'organisation peut placer l'acteur en situation de déviance. Ils identifient trois types d'organizational misbehaviour (OMB)

Ceux qui ont pour objet la recherche d'un bénéfice pour l'individu (OMB de type S). Ces types de comportements apparaissent dans l'organisation. Ils visent trois catégories de cibles : le travail lui-même (par exemple en trafiquant des chiffres ou des informations) ; les propriétés de l'organisation, ses ressources ou ses symboles (par exemple en vendant des secrets de fabrication ou en utilisant pour soi les logos de l'entreprise, voire les autres membres de l'organisation).

Ceux qui ont pour objet la recherche d'un intérêt pour l'organisation (OMB de type O). Les victimes de ces comportements sont souvent extérieures à l'entreprise. Ce sont par exemple des clients ou des partenaires financiers. L'objectif premier de la déviance est de bénéficier à l'organisation, par exemple en falsifiant des documents pour permettre à l'entreprise d'emporter un marché.

Ceux qui ont pour objet la détérioration de matériels ou de locaux (OMB de type D). Les cibles sont ici internes et externes. L'objectif n'est pas de bénéficier à un individu ou à l'entreprise, mais de créer un dommage.

Le cadre d'analyse de Vardi et Weiner est centré sur la déviance appréhendée dans l'organisation comme étant indésirable.

Pour March (Loumana et March 1987 ; March, 1991), au-delà des décisions affichées, le changement dans l'organisation est un phénomène chaotique. « *Il est porté par des comportements quotidiens, des micro-décisions qui s'écartent des règles et des habitudes. Ces conséquences sont plus ou moins prévisibles et souhaitées. Ici, la déviance est inhérente au fonctionnement de l'organisation et, au-delà, elle est un des rouages de son évolution* ».

Pour Alter (2000), la déviance n'est un phénomène ni marginal, ni périphérique au changement, elle en est au contraire le principal vecteur.

Elle est portée par des acteurs qui, d'une part, transgressent les règles, les normes, les conventions ou les routines et qui d'autre part, remettent en cause les logiques de justice portées par les systèmes de sanction, que ces systèmes soient liés à la régulation de contrôle et porteurs de sanctions disciplinaires formelles ou qu'ils soient liés à la régulation autonome et porteurs de ce qu'Ogien (1990) nomme des sanctions diffuses (rire, sarcasmes, mise à l'écart, etc...). Alter (2000)

Dans ce cadre, pour Alter, la déviance doit être perçue comme le moteur de l'innovation ordinaire et du progrès constant.

Elle devient un objet de gestion, non pas en tant que tel, mais au sens où le fonctionnement de l'organisation doit l'accompagner et la soutenir. (Alter 1990).

Cela passe notamment par : une redéfinition des pratiques de formation, une banalisation et une légitimation de la mise en cause de la division du travail et de la négociation. Il s'agit dès lors, de proposer à l'acteur un cadre propice à l'innovation, ceci par des moyens permettant de remettre en cause certaines pratiques et les structures qui les encadrent. Pour Merton (1959), l'innovation consiste à mettre en œuvre des moyens illicites pour atteindre des fins valorisées par la société.

III- Focus sur les trois éléments caractéristiques de la déviance et de la criminologie : la norme, la transgression et la sanction

L'étude de la déviance et de la criminalité regroupe de nombreux concepts : (l'inadaptation de l'individu, la culture, la société, la structure sociale, etc.) et théories afférentes (La théorie de l'anomie, la théorie de la désignation, etc.). Par ailleurs, elle porte sur tous les domaines de la vie sociale. Quels sont alors les facteurs communs à retenir finalement ?

Pour répondre à cette question, nous reprendrons les trois principes fondamentaux du programme de sociologie du crime définis par le célèbre sociologue et criminologue américain Edwin Sutherland en 1936 :

*« Pour qu'il y ait crime, il faut que soient réunies trois éléments : **une norme** qui définisse ce qui est un crime, **une transgression** de cette norme qui soit identifiée comme telle, **une sanction** qui soit infligée à l'auteur de la transgression. (Sutherland, 1936)*

Au regard de l'importance que revêtent ces trois éléments, dans le cadre de l'étude de la déviance et de la criminalité, en général et, plus particulièrement dans le cadre de notre recherche, il nous paraît nécessaire d'affiner leur présentation.

3.1. La norme

3.1.1. Qu'est ce qu'une norme ?

La question de la norme est au cœur des théories de la déviance. La déviance existe dès lors que l'on constate une réprobation, vis-à-vis d'un écart à la norme. La notion de norme peut d'abord nous faire penser au droit, et donc aux normes juridiques. Mais il existe aussi des normes qui ne sont pas codifiées de manière légale. Bien des normes

ont existé avant leur codification légale : les normes qui portent sur les relations de parenté par exemple. D'autres échappent toujours à la codification légale : les normes de politesse et de civilité, les normes qui régissent certaines tendances esthétiques, qu'il s'agisse de la mode ou du domaine de l'art. Enfin, certaines ne sont pas présentes à notre conscience sous forme explicite, et elles se bornent à guider nos activités et comportements. L'ethnométhodologie nous enseigne par exemple, que dans les conversations, les interlocuteurs prennent leur tour de parole selon des règles précises. Les normes sont multiformes, mais elles se résument toutes à l'obligation de se conformer à une règle, héritée d'une situation de conflit. Cette situation de conflit, issue de la transgression, reste le garant du maintien de la règle. Ainsi, selon Durkheim, l'anomie (entendons le par une absence ou carence de norme), induit la pathologie sociale, entraînant inefficience et dérégulation sociale. La normalité, au sens Durkheimien du terme, réside dans l'existence de normes et de transgressions, nécessaires à leur maintien. Pour Durkheim, le comportement normal ne se confond donc pas avec le comportement moyen qui serait celui d'un individu moyen, tel que le conçoit le statisticien Adolphe Quételet (1835), c'est-à-dire résultant de la moyenne des comportements individuels. Le comportement normal n'est pas non plus le fruit de l'imitation individuelle comme le définit Gabriel Tarde (1890), qui récuse l'existence de faits sociaux extérieurs aux consciences individuelles. Les normes sont, bien au contraire, des faits sociaux, des règles communes ou traditionnelles de la conduite, propres à la vie sociale. C'est le produit organisé des groupes.

Définitions d'une norme

Avant de présenter ce qui pour nous, semble circonscrire l'environnement normatif nécessaire à la compression de la déviance, il nous paraît utile de préciser quelques définitions :

D'un point de vue classique, une **norme** (*du latin norma, équerre, règle*) désigne **l'ensemble des règles d'usage**, de prescriptions techniques relatives aux caractéristiques d'un produit ou d'une méthode, édictées dans le but de **standardiser** et

de **garantir les modes de fonctionnement**, la sécurité et les nuisances (cf. Homologation, réglementation). Dictionnaire Robert

D'un point de vue sociologique, la déviance est définie de la manière suivante :

Règles ou modèles de conduite propres à un groupe ou à une société donnée, appris et partagés, légitimés par des valeurs, et dont la non-observance entraîne des « sanctions » (ici positives ou négatives). Les normes définissent le comportement approprié ou attendu dans la vie sociale. Elles sont inséparables de l'activité de régulation qui les crée et les maintient. Leur appropriation (apprentissage, intériorisation) au cours de la socialisation inclut non seulement la connaissance de la prescription en elle-même, mais aussi la marge de variation qu'elles comportent toujours. Leur affaiblissement ou leur incohérence est source d'anomie. Elles s'inscrivent dans le contexte plus large des valeurs. (Ferréol, 1995)

Les normes semblent se manifester au sein d'une collectivité, elles seraient liées à des valeurs, elles seraient subordonnées à des sanctions. En outre, leurs créations reposent sur l'activité de régulation et le phénomène d'appropriation tout au long de la socialisation. Enfin, elles évolueraient au cours du temps et offriraient des marges de variation.

L'orientation normative de l'action

La norme régit toutes nos actions, la théorie sociologique tend à mettre en avant une orientation normative générale de l'action. Toute action serait liée à la recherche d'un avantage quelconque, (ce qui ne préjuge pas du contenu de l'avantage sélectionné). Ce point sous-tend l'idée d'évaluation positive d'une option parmi d'autres.

Simmel écrit ainsi clairement :

Autant notre vie semble déterminée par les mécanismes objectifs qui régissent les choses, autant il nous est impossible en réalité de faire un pas, ou d'avoir

une pensée, sans que notre sentiment n'attribue des valeurs, aux choses et ne dirige nos actes en fonction de ces valeurs. (Simmel, 1987, p. 57)

Cette mise en avant du caractère normatif de toute action signifie qu'il est impossible de ne pas considérer, du point de vue même de la prise en compte d'une action, que celle-ci soit orientée vers quelque chose comme un « bien » ou un « avantage ».

Ce point a d'ailleurs été très tôt reconnu par Aristote qui l'indique au début de son ouvrage *l'Éthique à Nicomaque* :

Tout art et toute investigation et pareillement toute action et tout choix tendent vers quelque bien, à ce qu'il semble. (Aristote 1979, p. 31)

L'action ne relèverait pas de descriptions d'états de fait, mais d'évaluations d'états de fait actuels ou futurs. A l'extrême, Parsons, sous-tend l'idée, qu'un acteur peut considérer qu'un certain choix fait par lui devrait être valable pour n'importe quel acteur. Il évoque alors la nécessaire conformité des actions aux normes en vigueur :

Comme processus, l'action est, en fait, le processus de changement des éléments conditionnels en direction d'une conformité avec les normes. (Parsons, 1937, p. 732).

« Dans les termes du schéma conceptuel donné, il n'existe d'action que lorsqu'il y a effort de se conformer aux normes, de même qu'il n'existe de mouvements que lorsqu'il y a changement de position dans l'espace. (Parsons, 1937, pp. 76-77)

Le caractère prescriptif des normes

Le caractère prescriptif d'une norme est ancré dans une dimension évaluative qu'il est nécessaire d'explicitier.

On peut ainsi préférer ne pas acheter de voiture de marque étrangère pour promouvoir l'industrie nationale, ce qui correspond à une évaluation. Cela diffère du fait de penser que l'on ne **doit** pas acheter de voitures de marque étrangère.

Bien que dans l'usage courant, cette distinction ne soit pas nécessairement faite, on peut parler, par convention de norme lorsque un caractère prescriptif est associé à la notion de valeur. Les **normes semblent se distinguer des valeurs, parce que toute norme implique une forme d'obligation.**

Ogien (2004, p. 95) propose pas moins de onze critères, d'ordres philosophiques, pour distinguer les normes des valeurs. Nous retiendrons principalement qu'une norme se voit associée à une dimension d'obligation qui ne comporte pas de degrés²², et qu'elles ne dépendent pas des émotions²³.

Aristote est un des premiers auteurs à faire le lien entre Norme et Valeur. Dans son ouvrage *Ethique à Nicomaque*, il rattache directement la norme de redistribution aux valeurs intrinsèques des personnes. Il développe la notion d'une justice basée sur le rapport des choses et les valeurs des personnes. Ceci consiste à établir un rapport entre les choses égal au rapport entre les mérites des personnes. La justice distributrice, au sens d'Aristote, se base directement sur les qualités des personnes. La justice réparatrice, quant à elle, se fonde, sur la valeur des choses.

Ainsi, les « *bonnes normes* », « efficaces et justes », au sens d'Aristote, dans le domaine de la justice distributive et réparatrice, dépendent des valeurs intrinsèques des personnes (Livet, 2006, p. 159).

Certaines normes proposent seulement des conseils, ou des orientations, ou des engagements dont la force peut varier, et qui présentent donc des degrés. Mais toutes

²² Les jugements de valeurs peuvent comporter des degrés : ce coucher de soleil est plus ou moins beau. En revanche on ne peut pas dire « se laver les mains est plus obligatoire » ou « moins obligatoire ». Si on dit, comme on le dit parfois, « c'est plus ou moins obligatoire », il ne s'agit pas d'une question de degrés dans l'obligation, mais plutôt d'une mise en question de la validité de l'obligation.

²³ Certains termes évaluatifs, comme « dégoûtants », « effrayant », renvoient à des émotions, nous ne pouvons pas les définir sans penser que les objets ou les situations ainsi qualifiés sont susceptibles d'évoquer de telles émotions. On ne rencontre pas cette dépendance dans le cas des normes.

les normes visent à éviter certains comportements. Le rejet par la norme de ce qu'elle veut éviter ne procède pas par degré, **mais par le « Tout ou Rien »**.

En revanche, les valeurs nous servent essentiellement à évaluer, donc à différencier deux conduites relativement l'une à l'autre, ce qui peut introduire des degrés dans l'évaluation.

Lorsqu'un individu fait un choix parmi plusieurs options, il sélectionne comme valeur supérieure une option parmi d'autres. Antérieurement à la question de savoir pourquoi il choisit ceci ou cela, on peut distinguer formellement deux types de situations :

- Les différentes options paraissent également acceptables par principe pour l'individu, il va être amené à préférer l'une plutôt que l'autre.
- Les différentes options, peuvent, au contraire, ne pas lui apparaître également acceptables, et il aura le sentiment qu'il devra choisir l'une plutôt que l'autre.

Ainsi, pour Demeulenaere :

Une dimension prescriptive peut s'ajouter à la dimension évaluatrice... On peut parler par convention de norme lorsqu'à la dimension évaluative s'ajoute une dimension prescriptive. Demeulenaere (2003, p. 18)

Quelle est l'origine de la dimension prescriptive ? D'un point de vue formel, un individu peut chercher à se contraindre à respecter une option parmi d'autres, soit de son propre chef, soit parce qu'il y a une pression de son entourage pour le faire. Que l'individu se sente contraint directement lui-même, ou qu'il soit contraint par d'autres (ou simultanément par lui et par les autres) ou, qu'il cherche à dissuader autrui d'entreprendre certaines actions, il y a alors des sanctions attachées à la transgression des comportements prescrits. Les normes correspondent ainsi à des règles de conduite dont le respect est lié à des sanctions, qui tendent à empêcher l'écart par rapport à la règle. Elles peuvent prendre une forme explicite comme implicite.

Les formes de normes

Les normes explicites

L'étymologie du mot « *explicite* », vient du latin « *explicitus* » qui signifie « clair ». Nous le traduisons aujourd'hui par

« Rédigé ou énoncé par quelque chose de manière directe, d'une façon claire et précise sur laquelle on ne peut se tromper »

Ainsi, nous entendons par « normes explicites », l'ensemble des normes claires et connues de tous, ou dont la connaissance et la compréhension est à la portée de chacun. Elles apparaissent dans l'activité consciente de chaque individu. Elles peuvent revêtir une codification formelle : les lois, les règlements et les procédures en sont des exemples, ou informelle comme les codes de bonnes conduites, ou toutes les conventions qui régissent les activités sociales.

Les normes implicites

Du latin « *implicitus* », sous-tend l'idée « d'enveloppement ». La traduction de ce mot est aujourd'hui la suivante :

Qui est contenu dans un discours, dans une clause, dans une proposition, non pas en termes clairs, exprès et formels, mais qui s'en tire naturellement par induction, par conséquence.

En prenant l'exemple de deux rameurs, Hume (1993), dans son ouvrage « *Traité de la nature humaine* » prend le contre-pied des « théories contractualistes » incarnées par Pudendorf ou Rousseau, qui voulaient fonder le politique dans un contrat entre les citoyens. Deux rameurs qui peu à peu ajustent leur rythme de nage pour ramer finalement de manière synchrone ne se sont pas coordonnés en se représentant d'abord un rythme modèle, puis en tentant peu à peu de l'approcher. Ils ont commencé à ramer de manière asynchrone, et finalement ils ont adopté un rythme pour se trouver à peu près synchrones, sans savoir sur quel rythme ils allaient finalement ramer.

Cet exemple illustre parfaitement la possibilité de coordination sans avoir recours à un contrat explicite.

Pour Livet, il est évident que la normativité du social ne peut pas se réduire à celle des normes explicitement instituées.

Non seulement les comportements linguistiques ne fonctionnent pas de cette manière, mais il en est de même des normes de civilité – qui entrent en action longtemps avant d’être explicitées dans des manuels de politesse – des normes de conversation, des normes de réaction aux émotions d’autrui, ou encore des normes d’échange dans des marchandages. Livet (2006, p. 80)

Ces normes implicites consistent en des techniques d’organisation des relations humaines, elles sont culturelles ou interculturelles. Ainsi, la norme de propriété (collective ou individuelle) est une norme que l’on trouve chez tous les éleveurs et les agriculteurs, tandis qu’une société nomade sans hospitalité laisse périr ses membres les plus entreprenants souligne Livet (2006, p. 82). Ces normes reposent sur une invention technique et sur l’adaptation de la société à cette innovation. Ces normes aux croisements de déterminismes culturels et naturels sont répandues à travers la plupart des cultures.

Nous comprenons dès lors que l’usage des normes, explicites ou implicites, gouverne l’ensemble de nos activités sociales, mais quelles sont véritablement leurs fonctions ?

3.1.2. Les fonctions des normes

Les normes présentent une double nature : elles sont à la fois une contrainte dont les acteurs tiennent compte, mais aussi un outil de régulation, d’intégration sociale et un support de la morale sociale.

Le rôle de régulation et d’intégration sociale des normes

Pour comprendre le rôle de régulation sociale des normes, il nous paraît intéressant de caractériser l’incidence de l’absence ou du manque de règles : « l’anomie ». Ce

phénomène incite Durkheim à enjoindre les sociologues à différencier le normal du pathologique²⁴. Ainsi, en prenant l'exemple de la division du travail, Durkheim (1960) souligne : la tendance courante à ce que celle-ci soit accompagnée d'une coordination imparfaite, d'un déclin de la solidarité sociale et d'un conflit entre les classes sociales. Selon lui, ces conditions surviendraient quand ceux qui accomplissent les diverses fonctions spécialisées dans la division du travail, ne sont pas en interaction suffisamment étroite et continue entre eux, pour permettre le développement progressif d'un système de règles communes et d'un consensus.

En l'absence de telles règles, les individus semblent travailler dans des buts opposés, semant confusion et « *accomplissement inefficace de fonctions sociales essentielles* ». L'anomie, au sens de Durkheim, souligne ainsi la dérégulation sociale.

Dans cette perspective, les phénomènes normaux (incluant le crime), sont donc voués à devenir plus ou moins pathologiques, tandis que les phénomènes pathologiques sont condamnés à disparaître dès lors que les causes de l'anomie sont cernées et traitées, c'est-à-dire lorsque des formes de sanction viennent restaurer une contrainte aux comportements sociaux.

Pour Ogien (1995, p. 20), *Normal* et *Pathologique* sont ainsi deux faces d'un complexe fonctionnel qui rend compte du processus de changement social.

La contrainte qu'exerce une règle sur un individu est étroitement liée avec l'appartenance à une collectivité qu'elle lui procure. Réciproquement, la fonde et constitue un acteur collectif. (Reynaud, 1997, p. 69)

On comprend mieux pourquoi c'est le caractère contraignant des normes qui est au cœur de la cohésion sociale en permettant régulation et intégration. Pillon (2003, p. 12) souligne que la cohésion d'un groupe est obtenue par la limitation de ses besoins individuels, ou par la coordination des fonctions sociales (la régulation), par le partage de valeurs et de buts communs (l'intégration).

Dans une optique de régulation sociale, la morale constitue une réponse aux besoins sociaux. En effet, seules les normes morales canalisent les forces destructrices des

²⁴ Pour Durkheim, le crime n'est pas nécessairement pathologique, c'est un fait social normal, qui se qualifie par sa généralité et sa constance. Dès lors, il faut convenir qu'il joue un rôle dans l'organisation et la cohésion sociales. Le pathologique né au contraire de l'absence de règle, entraînant une dérégulation sociale.

passions humaines et fixent des bornes aux désirs de chaque individu. Pour Durkheim, (1993) les désirs insatiables sont morbides car ils « *dépassent toujours et infiniment les moyens dont ils disposent* ».

Une dimension de la morale sociale

Toujours selon Durkheim, les normes constituent l'une des dimensions de la morale d'une société.

Se conduire moralement, c'est agir selon une norme, déterminant la conduite à tenir dans le cas donné avant même que nous n'ayons été nécessités à prendre un parti. Le domaine de la morale, c'est le domaine du devoir, et le devoir c'est une action prescrite. (Durkheim, 1925)

De manière générale, l'homme se soumet en toute intelligence au respect des normes qui conditionnent la vie sociale. Durkheim parle ainsi d'une « *intelligence de la morale* » que l'on peut expliquer par la conscience rationnelle qu'a l'être humain des raisons pour lesquelles il agit, influencé par l'esprit de discipline et son attachement au groupe. L'adhésion volontaire est ainsi le fruit de **l'éducation morale** qui vise à doubler l'être égoïste et asocial, d'un être capable de mener une vie morale et sociale.

Cette dimension moralisatrice se retrouve également chez Becker (1963), pour qui les normes juridiques sont toujours le produit de l'initiative de certains individus qui veulent contribuer à la définition de la morale de la société, faisant par là même office « *d'entrepreneurs de morale* ». La réalisation de cet objectif ne va pas de soi : elle dépend de la capacité de ces « entrepreneurs » à persuader les autres membres de la société que la loi sert certaines de ses valeurs. Un véritable travail de mobilisation de l'opinion et de neutralisation des objections de ceux qui seront défavorablement affectés par la loi proposée est donc nécessaire.

3.1.3. L'origine des normes : individualisme et holisme

Comment se forment les normes, et qu'est-ce qui leur donne leur pouvoir ? Classiquement les réponses qui ont été apportées à cette question peuvent se classer en deux grandes catégories. Selon la conception individualiste : ce sont les individus et leurs intérêts et raisonnements pratiques qui sont à l'origine des normes. Selon la conception holiste, les normes émanent d'entités qui dominent l'individu (Dieu, la nature, la société...). Une troisième voie, en quelque sorte intermédiaire, qualifiée par certains d' « interactive » tente de réconcilier ces deux approches trop souvent présentées comme antinomiques.

La conception individualiste

Weber, part du principe simple, mais néanmoins fondateur, que l'action est toujours liée à un acteur, et les acteurs sont individuels. Cet individualisme n'est pas incompatible avec l'existence de croyances collectives liées à des groupes sociaux. Comme le souligne Livet :

Il ne s'agit pas en effet, pour chaque individu, de s'en tenir à ses intérêts propres et isolés. Il peut s'apercevoir que, s'il ne veille pas à des intérêts plus collectifs, ses intérêts pourraient à long terme en pâtir. (Livet, 2006, p. 43)

L'individualisme méthodologique, répond à la question de la logique de rationalité des normes, en l'occurrence les normes sont justifiées par des raisonnements qui se font du point de vue de l'individu. Cette idée fait écho au principe de rationalisation développé par Weber lorsqu'il parle de « sens » des actions.

En effet, la rationalisation et la sublimation consciente des relations de l'homme avec les différentes sphères de biens, externes et internes, religieux et profanes, ont conduit alors à rendre consciente les logiques intrinsèques des différentes sphères²⁵, dans leurs cohérences internes, et par là de faire apparaître entre les individus des tensions qui étaient ignorées dans les temps

²⁵ « Schématiquement, la distinction des sphères d'activité chez Weber correspond à une séparation progressive des normes de la connaissance empirique et scientifique, des normes religieuses, des normes relevant du politique, de l'éthique, du juridique et de l'économique et enfin des normes relevant de l'esthétique ou du culturel ». Demelenaere (2003)

primitifs, tant que régnaient des rapports ingénus avec le monde extérieur.
(Weber, 1996, pp. 417-418)

Ainsi, l'autonomisation de la sphère cognitive au sens de Weber, directement liée à une « rationalisation », sous-tend l'idée de justification des normes. L'individu ne peut, en ce sens, adhérer à une norme sans qu'il puisse en avoir une justification, même si celle-ci tient davantage de la croyance que d'une rationalité objective. Cette conception « individualiste » des normes n'est néanmoins pas suffisante pour appréhender leurs dimensions collectives.

La conception Holiste des normes

Selon elle, dès lors que nous vivons en société, nous sommes élevés au sein d'une collectivité qui nous inculque ses manières de vivre. Les normes sont héritées et nous sont transmises par apprentissage et habitudes. Les normes n'apparaissent comme telles que lorsque différentes dispositions acquises par apprentissage se retrouvent face à un conflit. Toute norme se forme dans un *tissu normatif*, qui est le corollaire de l'environnement dans lequel l'individu se situe. La normativité sociale serait toujours présumée, déjà présente dans chacune de nos conduites.

Ce point de vue, que l'on peut éventuellement qualifier de Durkheimien, considère que les décisions des acteurs ne leur appartiennent pas en propre, mais dépendent des règles préalables qui s'imposent à eux dans le cadre de leurs croyances communes.

Les acteurs individuels prennent des décisions, font des choix, ont des croyances, dont ils s'attribuent éventuellement la responsabilité, mais portent néanmoins sur des contenus qui ont trois propriétés remarquables, mises en évidence par Durkheim :

Ils sont toujours collectifs, ne sont pas choisis en tant que tels par les acteurs singuliers, mais s'imposent à eux du fait qu'ils sont partagés par leur entourage ; ils tendent à survivre aux acteurs individuels.

Pour Durkheim, la renaissance des corporations, c'est-à-dire d'une institution commune aux patrons et aux ouvriers, est un moyen de favoriser des règles communes assurant « la stabilité et la paix » dans la relation de travail.

Cette conception trouve tout de même ses limites pour appréhender l'obsolescence, la mise en place de nouvelles normes, ou le maintien des anciennes. Cette vision Durkheimienne exclut que la règle sociale soit élaborée par la rencontre et la négociation de deux groupes. Celle-ci ne peut, selon Durkheim, être un compromis ou une accommodation entre des groupes rivaux.

La théorie de la régulation sociale de Reynaud (1997) démontre qu'au contraire, cette conception de la régulation paraît seule rendre compte de la réalité de la contrainte sociale.

Dans une optique systémique, la cohésion d'une société se réalise par le partage des normes et des valeurs acquises au cours de la socialisation, ceci correspond à la dimension intégratrice des normes.

La théorie de la régulation sociale

L'un des fondements même de la théorie de la régulation consiste à substituer le caractère sociologiquement central des régulations à celui des règles :

Si solide que soit leur formulation, si fort que soit l'appareil de contrôle qui en garantit l'application, elles sont aussi instables que les systèmes sociaux eux-mêmes (et cette instabilité croît avec la complexité). Elles sont sans cesse produites, corrigées, affaiblies ou renforcées par les acteurs sociaux. (Reynaud, 1997, p. 235)

Reynaud (1997) souligne qu'une part importante (nous serions tentés de dire la part majeure) des conflits et des négociations concerne le maintien, la modification, le changement ou la suppression des règles. Ainsi, les règles deviennent l'objet principal de l'action des acteurs, et l'étude de leur nature et de leur formation l'objet principal de l'analyse. Reynaud part du fait qu'il existe une diversité infinie des systèmes sociaux qui interdit l'homomorphisme et des rapports simples entre un système global et les sous-systèmes sociaux qui les composent.

Les règles ne naissent pas des habitudes mais des contraintes. Thomas Hobbes, dans son ouvrage majeur *Leviathan*, démontre la nécessité d'une telle contrainte comme condition de la vie en collectivité et fondement de l'autorité politique.

Les règles ne s'appliquent pas sans difficulté. L'infraction à la règle est un fait d'expérience, et le crime est « normal ». Il n'est nullement surprenant que quelques individus ne respectent pas la règle. On peut appeler contrôle social cette part de l'activité de la société qui consiste à assurer le maintien des règles et à lutter contre la déviance, que ce soit par le biais de l'appareil institutionnel, par la pression diffuse qu'exerce la réprobation, ou les sanctions spontanées qu'elle provoque.

Ne faut-t-il pas aller plus loin (souligne Reynaud) ? Le contrôle social se borne-t-il à réprimer la déviance et à maintenir la règle, ou comme le fait la jurisprudence pour la loi, ne la modifie-t-il pas peu à peu (en conduisant le législateur, pour poursuivre la comparaison, à prendre de nouvelles décisions ?). (Reynaud, 1997, p. 19).

Ce dernier fait ainsi remarquer qu'il n'est pas nécessaire, comme le croyait Durkheim, de poser une conscience collective comme lieu des règles. Il faut plutôt analyser la manière dont se créent, se transforment ou se suppriment les règles : c'est-à-dire les processus de régulation.

3.1.4- Comment se maintient une norme ?

Le rôle de la réprobation

Une norme n'existe que par ce qu'elle est transgressée et qu'une sanction marque le sentiment de réprobation. L'anomie (au sens Durkheimien) entraîne la dérégulation sociale et, à terme la suppression de la norme et des règles afférentes.

Aussi, une norme se retrouve renforcée dès qu'elle suscite une réprobation suffisamment marquée pour réaffirmer son attachement. La réprobation peut prendre une forme variée : de la simple remarque au châtement corporel, elle marque un

mécontentement et rappelle l'importance de la norme aux yeux de celui qui réprovoque. Une des conditions du maintien des règles est de veiller à signifier son désaccord lorsque celle-ci vient à être transgressée. Mais cette condition n'est pas suffisante, la norme doit également être justifiée et/ou légitimée.

La croyance comme justification du système normatif

Dans la vie sociale, la question de la vérité est centrale. Les individus ont des croyances portant sur ce qui est vrai. Chaque individu évolue dans un système normatif qui lui est propre. Compte tenu de l'étendue des paramètres (culture, environnement personnel,...) qui aboutissent à une norme, la justification des conduites normatives appropriées peut s'avérer objectivement délicate. La volonté de rationalisation des individus peut tendre à adopter une conception « Subjective » des valeurs.

Les individus adoptent des croyances sur les conduites normatives appropriées, pour eux-mêmes et pour les autres. Dire que ces conduites sont perçues comme appropriées signifie qu'elles paraissent justifiées, « légitimes » aux yeux des acteurs. La notion de légitimité est ainsi un élément essentiel de la vie sociale. (Demeulenaere, 2003, p. 35)

Deux sources fondamentales de croyances, sont caractéristiques de la vie sociale :

La première est celle de **l'expérience directe** qu'un acteur peut avoir d'une réalité. Elle se fonde sur la capacité cognitive de l'individu à appréhender la description du réel. Les acteurs peuvent toutefois aborder cette réalité à partir de points de vue différenciés (Boudon, 1990).

La deuxième source fondamentale de la croyance se fonde sur **le témoignage**. Tocqueville (1835), analyse la situation où des individus ayant besoin de se former certaines idées sur certains sujets, et se trouvant dans l'impossibilité de les constituer par eux-mêmes, par manque de temps, vont s'en remettre à l'opinion générale, faute d'autorité spécifique pour trancher les questions concernées.

L'analyse de Tocqueville met ainsi en évidence la force d'un mécanisme social extrêmement puissant : la croyance déjà partagée tend à se renforcer d'elle-même, et à

rendre difficile l'adoption d'une autre croyance, dans la mesure où, un acteur singulier adopte une très grande partie de ses croyances sur la base de la confiance dans les convictions répandues.

La théorie Durkheimienne de la croyance insiste sur deux choses essentielles qui enracent les croyances sociales dans « l'autorité » de la société :

- Les croyances reposent sur une conceptualisation qui se construit socialement, dans l'interaction des générations ; les croyances n'acquièrent de force que lorsqu'elles sont appuyées par l'autorité collective.
- Des croyances fausses peuvent perdurer précisément parce qu'elles sont largement partagées par les membres d'un groupe qui se renforcent les uns les autres dans leurs certitudes, se rendant aveugles quelquefois d'évidences disponibles par ailleurs.

La croyance assure la justification de la norme et contribue, de fait, à son maintien. La légitimité joue un rôle essentiel dans la réalisation de cette croyance.

La légitimité comme vecteur de validité des normes

Une règle se maintient par la sanction, ou parce qu'elle offre un point d'équilibre obligé aux attentes mutuelles. Les dirigeants du système politique disposent de contraintes physiques à l'égard des sujets. Mais ce moyen de contrainte, quelque usage et quelques abus qu'on ait pu faire, n'a jamais été suffisant pour établir la solidité d'un pouvoir. Il n'y pas de pouvoir politique qui ne cherche l'adhésion, même partielle, d'au moins une partie des citoyens (Reynaud, 1997).

Plus concrètement, puisque aucun système politique ne peut se passer de légitimité, qu'il acquiert par l'inculcation d'une doctrine, par l'agitation et la propagande ou par l'exaltation du souverain, les vrais problèmes concrets sont ceux du déficit de légitimité. Jean Daniel Reynaud (1997, p. 40)

Pour Weber, un principe majeur gouverne l'existence des sociétés : la constitution des groupements humains. Un nombre restreint d'individus y occupe une position de

direction, donc de domination. De ce point de vue, maintenir l'ordre social vise moins à assurer la cohésion sociale qu'à reconduire les privilèges de ceux qui assurent la fonction de direction.

Les normes de conduite auxquelles les individus doivent se plier peuvent être envisagées comme un moyen permettant de reproduire les conditions d'une domination. Pour Weber, ces normes sont respectées pour autant que leur validité est reconnue ; c'est-à-dire tant que leur légitimité n'est pas remise en question.

L'idée même de normalité est ainsi chez Weber plus contingente qu'elle ne l'est pour Durkheim, puisqu'elle suppose la notion de légitimité. Celle-ci naîtrait d'une lutte incessante entre une pluralité de « régimes de légitimité ».

Weber décrit, comme Durkheim, l'existence d'ordres normatifs perçus comme légitimes. Cette légitimité équivaut de fait à la notion d'acceptation des normes prévalant dans le cadre social considéré. L'ordre jugé légitime, c'est l'ordre accepté. Il s'agit alors de savoir pourquoi ces normes sont tenues pour légitimes, c'est-à-dire acceptées. Weber (1995, p. 72) évoque trois options : la tradition, le charisme et la rationalité par rapport à une valeur. A celle-ci est ensuite ajoutée l'option spécifique de la légalité qui elle-même se subdivise en deux voies.

Les agents peuvent accorder à un ordre une validité légitime :

En vertu de la tradition : validité de ce qui a toujours été ;

En vertu d'une croyance d'ordre affectif (tout particulièrement émotionnelle) : validité de la nouvelle révélation ou de l'exemplarité ;

En vertu d'une croyance rationnelle en valeur : validité de ce que l'on a jugé comme absolument valable ;

En vertu d'une disposition positive, à la légalité de laquelle on croit.

Cette légalité peut à son tour avoir une validité légitime, soit en vertu d'une entente des intéressés à son propos, soit en vertu d'un octroi sur la base d'une domination de l'homme sur l'homme et d'une obéissance valant comme légitimes. Weber (1995, p. 27)

Cette typologie présente l'intérêt de souligner l'existence effective de sentiments de légitimité attachés à un ordre normatif, tout en soulignant la diversité de leur origine.

A chaque fois, néanmoins ce qui fait la légitimité de l'ordre normatif, c'est qu'il correspond en principe à une adhésion des acteurs concernés.

Pour Weber, les normes ne sont respectées pour autant que leur validité est reconnue, c'est-à-dire tant que leur légitimité n'est pas remise en question. Et cette légitimité procède, en grande partie, du monopole qu'un groupe détient sur la maîtrise et l'usage des instruments de la violence physique (police, justice, armée).

L'idée même de normalité est, chez Weber, plus contingente qu'elle ne l'est chez Durkheim. C'est que la notion de légitimité accorde une place à l'acteur dans la reproduction de l'ordre : la définition de ce qui est tenu pour une conduite conforme dépend étroitement de la validité que lui accordent ceux qui l'acceptent, et ne vaut que tant que ceux-ci l'acceptent (Ogien ; 1995, p. 21).

Une des principales leçons à retenir de Max Weber est que ces différentes sources de légitimité peuvent se combiner ou se concurrencer. Une règle peut ainsi être soutenue par plusieurs légitimités.

L'analyse de Tocqueville permet de comprendre la formation des sentiments de légitimité dans une société inégalitaire ; ces sentiments reposent sur la croyance (fausse, mais rationnelle, c'est-à-dire congruente avec l'expérience du point de vue de la situation perçue) du caractère « naturel » de la situation, du fait de son invariabilité. Demeulenaere (2003, p. 145).

N'ayant point conçu l'idée d'un autre état social que le sien, n'imaginant pas qu'il put jamais s'égaliser à ses chefs, le peuple recevait leurs bienfaits et ne discutait point leurs droits. Il les aimait lorsqu'ils étaient cléments et justes, et se soumettait sans peine et sans bassesse à leurs rigueurs, comme à des maux inévitables que lui envoyait le bras de Dieu. L'usage et les mœurs avaient d'ailleurs établi des bornes à la tyrannie et fondé une sorte de droit au milieu même de la force.

Le noble n'ayant point la pensée qu'on voulût lui arracher des privilèges qu'il croyait légitimes ; le serf regardant son infériorité comme un effet de l'ordre immuable de la nature, on conçoit qu'il put s'établir une sorte de

bienveillance réciproque entre ces deux classes si différemment partagées du sort (...)

Ce n'est point l'usage du pouvoir ou l'habitude de l'obéissance qui déprave les hommes, c'est l'usage d'une puissance qu'ils considèrent comme illégitime, et l'obéissance à un pouvoir qu'ils regardent comme usurpé et comme oppresseur. D'un côté étaient les biens, la force, les loisirs, et avec eux les recherches de luxe, les raffinements du goût, les plaisirs de l'esprit, le culte des arts ; de l'autre, le travail, la grossièreté et l'ignorance (Tocqueville, 1835).

Ainsi, au delà de sa réprobation, le maintien d'une norme dépend de la capacité de l'individu à la légitimer de manière objective, ou subjective (par le biais de croyance). En outre, son acquisition s'inscrit dans un processus de socialisation et d'apprentissage.

L'influence de la socialisation et de l'apprentissage

Le maintien et l'acceptation d'une norme s'intègre dans un dispositif de socialisation et d'apprentissage. La socialisation se définit pour Durkheim comme l'action volontaire et méthodique « *des générations adultes sur celles qui ne sont pas mûres pour la vie sociale* ». En ce sens, la socialisation serait un processus conscient de la part des agents socialisateurs visant à transmettre les valeurs et les normes dans un but d'intégration et de régulation.

Pour Mauss (1950) il s'agit non seulement de marquer l'esprit mais aussi le corps : la socialisation est pour lui **plus qu'une inculcation, c'est une incorporation des manières d'être**. Les techniques du corps participent à la socialisation et traduisent l'appartenance au groupe : la marche, la course, la posture, traduisent les règles sociales et les coutumes de chaque groupe social. Le groupe constitue ainsi une propre culture.

Chez Durkheim, ce que nous appelons culture, peut se trouver dans la « **conscience collective** ». La conscience collective, comme : « *ensemble des croyances et des sentiments communs à la moyenne des membres d'une société* », représente un cadre dans lequel naissent des normes et des lois appropriées, cohérentes avec les représentations de cette conscience collective. Toujours selon Durkheim, **les**

institutions (des organisations corporatistes par exemple) sont le résultat des représentations collectives. Ainsi le droit, les lois et les règles formelles sont une expression des valeurs, c'est-à-dire une **forme institutionnalisée de normes**.

La socialisation est un concept fondamental de la théorie Durkheimienne. Le sociologue souligne que chaque société cherche à se stabiliser et se perpétuer. Ainsi, pour qu'une société se maintienne, les membres d'une société sont socialisés et éduqués. La **socialisation se définit comme l'éducation méthodique** en vue de perpétuer et de renforcer l'homogénéité sociale. Il s'agit de l'apprentissage d'un ensemble de règles et de normes.

Les parcours des « Fumeurs de Hashish », ou des musiciens de jazz, décrits par Becker (1963) offrent une excellente illustration de ce **concept d'apprentissage**. Les individus sont ainsi **progressivement amenés à adopter les codes et normes sociales de leurs groupes** par des tenues vestimentaires, des modes de communication, des attitudes, qu'ils apprennent inconsciemment.

Ainsi, les sociologues de l'école de Chicago **considèrent que la société est composée d'entités de petites dimensions, à l'intérieur desquelles les individus subissent le processus de socialisation**. L'éducation et l'immersion dans le milieu au sein duquel ils évoluent, leur font **acquérir les valeurs** du groupe auquel ils appartiennent, et **respecter les normes de conduite** qui en découlent.

La dimension évolutive d'une norme

Une norme, en conflit avec d'autres usages, peut être amenée à évoluer. En ce sens, l'évolution d'une norme peut être la condition indispensable à son maintien. La norme n'est pas figée, elle s'inscrit dans un contexte, dans une époque et une culture.

Une règle pratiquée évolue sans cesse. Fluide et mouvante, elle est insaisissable comme le temps qui passe. (Babeau et Chanlat, 2008)

Pour Elias, les normes sociales traduisent un état donné de la civilisation. Il montre ainsi, que les changements de normes sociales se font dans le sens d'une civilisation croissante, c'est-à-dire d'une maîtrise toujours plus poussée par l'individu de ses états émotionnels. Pour le démontrer, Elias (1977) analyse l'évolution des règles de civilité propres aux manières de se tenir à table, de tousser, etc..., et fait apparaître les transformations de la pudeur, du goût et du dégoût.

Pour Reynaud (1995), ne pas respecter la règle est le reflet d'une « négociation sourde ». Son effet est de la faire subrepticement évoluer.

L'utilisation de l'ambiguïté

Une dernière façon d'assurer le maintien d'une norme, consiste à « jouer » sur son ambiguïté pour faciliter son adaptation. Babeau et Chanlat (2008) partent du principe que la complexification des organisations, des coordinations et tâches à effectuer, « rend difficile la formulation de normes claires ».

Le flou de la norme apparaît comme la conséquence involontaire de la complexité qu'en tant que production consciente involontaire de la complexité qu'en tant que production consciente et calculée. (Babeau et Chanlat, 2008)

Baier et al (1988), montrent que dans l'entreprise, une des méthodes les plus courantes pour assurer le soutien d'une stratégie est d'en augmenter l'ambiguïté. Il s'appuie en particulier sur les travaux de Page (1976), pour lequel, il serait dans l'intérêt de l'homme politique d'éviter des positions trop claires. L'ambiguïté serait ainsi plus attractive que la clarté « l'ambiguïté maximise le soutien » (Page ; 1976, p. 742).

Trop préciser sa position, ses choix et son intention, tendrait, pour un manager, à réduire sa légitimité auprès de certains acteurs.

L'ambiguïté, permet en effet à plusieurs groupes ou personnes de soutenir le même projet pour des raisons différentes et avec des espérances diverses en

particulier quant à ses conséquences administratives. (Baier et al ; 1988, p. 79)

Enriquez (1997, p. 33) développe une idée similaire. Selon lui, le manager cherche à mettre au point des « **structures floues** » afin de mieux diviser ses subordonnés et les obliger à s'opposer.

L'usage de l'ambiguïté facilite le management, et le dédouane de demandes explicites. En outre, l'interprétation de l'ordre ou de la norme par le subordonné, favorise l'endossement de la responsabilité de sa mise en œuvre. « *En cachant la réalité de ses attentes, le manager crée l'obligation d'aller toujours au delà afin d'être sûr de le satisfaire* » Babeau et Chanlat (2008). **L'ordre flou facilite les demandes impliquant un dépassement du collaborateur au-delà des standards. Les normes seraient, à ce titre à la fois une contrainte dont les acteurs tiennent compte, mais aussi un outil que ceux-ci s'approprient** (Fredy Planchot; 2002, p. 39).

3.2- La transgression

3.2.1. Notre posture épistémologique : la transgression est normale et nécessaire

Le cadre des théories de la déviance

Puisant d'excellents arguments dans les nombreux travaux ethnographiques de son temps, Durkheim constate la permanence du crime dans la généralité de la collectivité humaine.

Le crime est normal parce qu'une société qui en serait exempte est tout à fait impossible. (Durkheim, 1895, p. 67)

La conception proposée par Durkheim renverse complètement la perspective dans laquelle la criminalité était appréhendée, car :

Classer le crime parmi les phénomènes de sociologie normale, ce n'est pas seulement dire qu'il est un phénomène inévitable ; c'est affirmer qu'il est un facteur de la santé publique, une partie intégrante de toute société saine. (Durkheim, 1895, p. 66)

Pour Durkheim, un fait social normal se qualifie par sa généralité et sa constance ; et le crime est incontestablement un fait de ce genre.

Le crime est....nécessaire ; il est lié aux conditions fondamentales de toute vie sociale, mais par cela même, il est utile ; car ces conditions dont il est solidaire sont elles-mêmes indispensables à l'évolution normale de la morale et du droit. (Durkheim, 1895, p. 68)

Ogien (1995, p. 19) souligne que l'une des figures du délinquant retenue par Durkheim est Socrate, dont le délit consistait à contester les croyances reçues de son temps. La contestation de ce dernier fut sévèrement condamnée au moment où elle fut émise, mais a contribué à remanier l'organisation même de la cité grecque. A ce titre, Durkheim fait du criminel « **un agent régulier de la vie sociale** ».

La réhabilitation de la transgression dans les sciences de gestion

En écho à cette posture épistémologique, dans le cadre des sciences de gestion, Babeau et Chanlat (2008) ont récemment soulignés comment l'acte transgressif peut avoir une dimension positive dans l'organisation. Ces auteurs mettent en avant le fait que, dans le domaine des sciences de gestion, ce phénomène reste globalement abordé de façon pathologique.

Quelle image les sciences de gestion donnent-elles de la transgression ? Alors que beaucoup de manuels ignorent tout simplement ce thème (par exemple Peretti, 2002), d'autres ne l'abordent qu'en tant que défaut de l'organisation qu'il convient dans tous les cas de supprimer (Ivancevich et al., 1989 ; Helfer et al., 1996). De manière générale, quand le sujet de l'acte irrégulier est évoqué par un ouvrage de gestion, ce n'est que pour le traiter implicitement ou explicitement comme une pathologie organisationnelle, un défaut à corriger au plus vite. (Babeau et Chanlat, 2008).

Notons quelques exceptions :

Le cadre de Vardi et Wiener (1996) démontre que dans certaines circonstances le but de la déviance devient l'amélioration de la performance de l'entreprise et l'optimisation des moyens. Honoré (2000 ; 2002) dans son analyse des comportements de chargés d'affaires bancaires, fait émerger la problématique de la déviance dans le cadre de l'efficacité économique. L'individu est amené à considérer que les règles de l'entreprise ne sont pas efficaces économiquement. Il les transgresse pour améliorer l'efficacité du travail. Pour Alter (1993 ; 2000 ; 2002), la transgression n'est ni un phénomène marginal, ni périphérique au changement. Elle en est un des principaux vecteurs. Dans ce cadre, pour Alter, la transgression doit être perçue comme le moteur de l'innovation ordinaire et du progrès constant.

Parmi les différents aspects positifs de la transgression, il en est un qui peut être tout particulièrement souligné : l'acte transgressif peut être l'instrument de conciliation de contraintes contradictoires.

3.2.2- Les fonctions de la transgression

Une transgression propose un usage concurrent

Une transgression d'une norme n'est pas simplement un manquement à une règle, comme l'est une erreur. Une transgression porte en elle-même une menace : celle de proposer un autre usage comme règle. Pour Livet (2006, p. 52) la réprobation devant la transgression des normes pourrait être la manifestation d'une sensibilité sociale, d'une inquiétude devant le retour à l'état de conflit antérieur au choix de la norme qui l'avait tranché. S'il a fallu trancher un conflit, c'est qu'il existait un autre usage. Or, cet usage peut réapparaître sous des formes légèrement différentes, et peut être « réactivé » parce qu'il s'insère mieux dans le nouvel environnement.

La société ne doit donc pas simplement se borner à avoir choisi une norme et à avoir tranché le conflit d'usages à un instant précis, elle doit aussi continuer à refaire ce choix face à la collusion d'autres usages.

L'analyse de type Weberien, permet de mettre en évidence que l'évolution normative, n'est pas arbitraire, et peut, sous certaines conditions, faire l'objet d'une rationalisation.

Les normes générales de la société contemporaine sont globalement orientées vers un respect des libertés individuelles. Celles-ci ont pour effet de minimiser la place de la déviance. Par exemple, les normes racistes, esclavagistes, sexistes, pour prendre les exemples extrêmes, tendent à être rejetées au profit de normes favorables au principe d'égalité des races, des individus ou des sexes. L'analyse sociologique peut n'y voir que la substitution d'un pouvoir normatif (associé à un groupe) par un autre. Pourtant, il paraît difficile de ne pas considérer que la recherche interpersonnelle de justification peut tendre à s'orienter vers la définition de certaines normes jugées supérieures à d'autres.

La transgression dans l'attente d'une nouvelle norme

La transformation des situations de travail ne repose pas toujours sur la négociation ou le conflit. Elle repose également sur la transgression des règles du jeu établies à un moment donné.

Les règles ne sont de fait, jamais ajustées de manière synchronique aux pratiques, même si la régulation s'inscrit toujours dans cette voie. Le problème souligne Alter (2003, p. 79) est qu'entre ces deux moments, celui de la règle et celui de la régulation, il existe souvent des délais importants.

La règle ne pouvant pas faire « à temps » l'objet d'une régulation se traduisant par une nouvelle règle légitime. Au nom du bien, ou de l'efficacité, elle peut alors être transgressée. La prise de risque, comme la déviance, caractérise cette situation, finalement très ordinaire dans la vie des organisations (Alter, 2003, p. 79).

Les innovateurs, tout en transgressant les règles, ont toujours à l'esprit l'idée d'un « *autre bien* ». Becker (1963) par exemple montre fort bien comment les premiers musiciens de jazz, les « *francs tireurs* », **ont le souci permanent de l'inscription de leurs œuvres dans l'institution musicale** : ils utilisent des modes de composition, définissent des durées, et tissent des relations leur permettant de faire de leur musique une musique acceptable par les conventions.

La transgression comme tricherie

L'accent a été mis jusqu'à présent sur les désaccords normatifs, en même temps que sur l'évolution tendancielle vers des normes de respect des libertés individuelles. **La transgression est ici abordée dans une perspective plutôt favorable au groupe social.**

Néanmoins, il existe une catégorie de « délinquance » qui ne s'appuie pas sur un désaccord normatif, mais sur un refus de respecter les règles liées à une vie commune définies comme droites et réciproques. Ce sont essentiellement les atteintes à la propriété individuelle (vol), à l'intégrité physique (agressions physiques, meurtres) et aux règles qui en sont dérivées : par exemple, les excès de vitesse peuvent mettre en danger la vie d'autrui, etc. Le non respect de ces règles est associé à un risque plus ou moins fort de sanctions. Ces délits ont typiquement une caractéristique fondamentale : **les délinquants exercent sur autrui ce qu'ils ne voudraient pas subir eux-mêmes.**

Cette situation est foncièrement différente du désaccord normatif : il n'y a pas mise en avant d'autres normes face à certaines admises, mais transgression d'une norme pour son propre bénéfice, contre l'intérêt de quelqu'un d'autre.

Les justifications de ce type de comportement sont nombreuses : la croyance « utilitariste » sous-tend l'idée que dans la vie sociale aucune règle n'a de sens. Ainsi, les individus auraient plus d'avantages à ne pas respecter les règles qu'à les respecter. L'autorisation morale à la tricherie du fait que les autres eux-mêmes trichent tout en respectant les règles, ou bien que la règle ne profite qu'à une minorité, ou encore parce que la victime n'est pas clairement identifiée à des personnes concrètes.

Les enquêtes montrent ainsi une plus forte tendance à défendre ses intérêts au détriment d'entreprises ou d'une institution abstraite par rapport à des situations où les acteurs font face à des individualités qui leurs ressemblent (Kellerhals, 1997).

3.2.3. Les facteurs propices à la transgression : Les apports de la criminologie moderne

L'enquête de l'équipe de Piliavin établit que, plus que des causes individuelles, ce sont **des raisons pratiques** qui déterminent le choix de l'infraction. (Ce que la criminologie moderne nomme « *crime opportunity* »).

Cette notion inclut l'ensemble des circonstances qui peuvent favoriser le délit dans l'immédiateté de l'action : maisons vides, voitures en stationnement, objets sans surveillance, inefficacité des systèmes de protection, absence de contrôles, opacité des flux financiers, etc.

L'accroissement des infractions serait lié à des facteurs dont les victimes sont responsables : un individu résolu à se livrer à une infraction, des objets de délits suffisamment ostensibles, des lacunes de surveillances. Face à ces constats, les victimes potentielles ne restent pas passives, puisqu'elles développent en parallèle des techniques de protection toujours plus sophistiquées.

Si la délinquance se développe, elle le fait donc dans une conjoncture marquée par la multiplication des tentations et l'accroissement des systèmes de sécurité. C'est cette conjoncture que s'efforcent de décrire les recherches quantitatives qui prennent pour objet « l'occasion criminelle ».

Le cadre conceptuel sur lequel ces recherches se bâtissent est bien résumé par celui que propose la théorie de l'activité routinière (*routine activity theory*) :

La théorie des activités de routine (Cohen & Felson, 1979), l'une des théories situationnelles du crime les plus influentes, suggère que pour qu'un vol soit perpétré il faut que soient réunis, dans un espace-temps donné, trois facteurs : un délinquant motivé, une cible appropriée, et l'absence d'une surveillance efficace.

Pour ces criminologues, une meilleure explication des variations des risques entre individus et entre groupes se trouve dans les facteurs influençant l'exposition au risque.

Selon cette approche, la criminalité serait liée en grande partie à « l'effet d'aubaine », souvent provoqué par les victimes elles-mêmes. De nombreuses études semblent confirmer cette tendance. En particulier l'enquête de la « British Crime Survey ».

Hough et Mayhew (2004) traitent des apports d'une des enquêtes les mieux établies en Europe en matière de Criminologie : celle de la British Crime Survey²⁶ (BCS) dont l'objectif est d'appréhender les tendances de la criminalité en Angleterre et au Pays de Galles entre 1981 et 2001. L'ampleur de ces informations « de contexte » (plus de 10 000 entretiens annuels) a permis au BCS de décrire les divergences de risques entre diverses localités et divers individus. Le BCS met en évidence de façon indiscutable que leurs modes de vie et leurs habitudes étaient des déterminants importants des risques encourus -.

*Les théories du contrôle constituaient probablement la perspective théorique préférée tant des praticiens de la justice pénale que des décideurs, l'augmentation de la délinquance étant attribuée à l'affaiblissement des institutions en mesure d'exercer et de reproduire le contrôle social (Hirschi, Gottfredson, 1981 ; Gottfredson, Hirschi, 1990). **S'appuyant sur des travaux***

²⁶ Ces enquêtes s'appuient sur des échantillons, probabilistes stratifiés de 10 000 (?), dans lesquels les enquêtés, âgés de 16 ans et plus, sont interviewés à domicile en face à face.

antérieurs du Home Office sur la prévention situationnelle, le BCS a établi sans discussion qu'il était important d'examiner non seulement les facteurs de motivation, mais aussi les variations dans l'offre de cibles attractives et les modifications de leur surveillance. Avec le recul, cet accent mis sur la structure des opportunités délinquantes semble évident. Mais quand nous avons avancé pour la première fois que ce sont les variations des opportunités qui pouvaient expliquer les changements dans le niveau de la délinquance, (Mayhew et al. 1976), nombreux furent ceux qui accueillirent la suggestion avec colère ou dérision. Aujourd'hui, rares sont ceux qui remettraient en question l'idée que les tendances de la délinquance, au cours des deux dernières décennies du XXe siècle, doivent être rapportées à la fois au niveau de la motivation délinquante, aux opportunités et à la surveillance. (Hough et Mayhew, 2004).

Cette théorie fondée sur une approche essentiellement quantitative, n'est pas exempte de violentes critiques. On lui reproche notamment d'ignorer un ensemble de faits sociaux et moraux dont on ne peut douter qu'ils pèsent sur la décision d'enfreindre la loi : crainte de la sanction, signification accordée à l'acte, intensité des engagements sociaux dans le monde de la délinquance, natures d'infractions, etc.

3.3- Les Sanctions

« A l'atelier, à l'école, à l'armée sévit toute une micropénalité du temps (retards, absences, interruptions des tâches), de l'activité (inattention, négligence, manque de zèle), de la manière d'être (impolitesse, désobéissance), des discours (bavardage, insolence). En même temps est utilisé, à titre de punitions, toute une série de procédés subtils, allant du châtiment physique léger, à des privations mineures et à ces petites humiliations ». (Foucault, 1975, p. 210).

La sanction, bien que composante essentielle du phénomène de déviance est plutôt abordée par les auteurs de référence sur le sujet (Becker, Ogien, Cohen, ...) comme une résultante de la réprobation de la société que comme une fonction à part entière. En effet, aucun chapitre, ou paragraphe de ces ouvrages, n'est pleinement consacré aux sanctions. Elles sont ainsi abordées dans un registre de conséquences des actes de transgression, de moyen d'affirmation de l'importance de la règle ou d'affirmation de l'autorité. Nous proposons dans cette partie de revenir sur la notion de sanction, en abordant des questions essentielles : qu'est-ce qu'une sanction, quelles sont ses fonctions et objectifs ? Les théories modernes de criminologie apportent des éclairages intéressants sur ces thématiques.

3.3.1. Qu'est-ce qu'une sanction ?

La conséquence d'un acte punitif lié à une transgression...

L'étymologie des mots est en général instructive. Celle du mot sanction l'est tout particulièrement. Il vient du latin « sanctio », qui signifie “sanction ou peine”. Le terme « sanctio » provient lui-même du verbe « sancire », dont l'un des dérivés est « sanctum » (saint). Le verbe « sancire » appartient à la terminologie religieuse et politique et signifie “rendre sacré ou inviolable”, puis “établir solennellement (par une loi)”. Ce dernier sens – “ratifier” – fait partie de la signification du verbe « sanctionner » (sanctionner un édit).

Le terme « peine » est couramment utilisé en français pour désigner une punition instituée par la loi. Toutefois, lorsqu'on veut parler des conséquences punitives d'un acte délinquant dans un champ autre que celui du droit pénal, c'est le mot sanction qu'on utilise. On parlera, par exemple, plus volontiers de sanctions à l'intérieur de la famille ou à l'école, que de peines familiales ou scolaires.

La sanction est une peine établie par une autorité pour réprimer un acte. Ce terme se disait autrefois, des récompenses aussi bien que des punitions attachées par la loi à un acte. (Dictionnaire Robert, 2005).

En dépit de son lien étymologique avec la loi pénale, le terme de sanction a pris une signification générique et il est utilisé pour désigner toutes les formes de conséquences punitives d'un acte de transgression. L'étude des sanctions porte sur des sphères aussi diverses que la famille (Julien Damon), l'école (Eirick Prairat), la police (Dominique Monjardet) ou la prison (Gilles Chantraine).

Deux conceptions s'affrontent autour de l'usage de la peine. Certains la considèrent comme le fait d'atteindre physiquement l'individu, d'affliger et de punir. C'est la théorie absolue de la peine, qui considère qu'il faut sévir parce qu'une faute a été commise. D'autre part, selon une conception plus moderne, dont Kant et Hegel en sont les représentants les plus célèbres, la peine est la juste rétribution par la société d'une attitude déviante particulière, en fonction du besoin de sécurité et de l'ordre public (Pansier, 1994, p. 12).

...qui prend une nature protéiforme...

Rappelons que nous entendons sanction comme étant la conséquence, positive ou négative, d'un comportement. C'est alors une peine infligée à ceux qui transgressent les normes, et une récompense accordée à ceux qui s'y conforment.

Les sanctions sont généralement entendues comme négatives et peuvent être, en considérant la catégorisation de Weber (1995 ; p. 68), « *physiques* » ou « *psychiques* », dont l'origine peut être « *externes* » ou « *internes* » à l'individu.

Tableau 4 : Typologie des sanctions négatives, selon Weber (1995)

Sanctions		Origine de la sanction	
		interne	externe
Nature des sanctions	Psychiques	honte, culpabilité, remords, crainte, « dissatisfaction ».	Offenses verbales, ignorance, dénis, stigmatisation
	Physiques	Auto exclusion, suicide, Auto-mutilation...	Incarcération, violences physiques,

Les sanctions psychiques ou internes correspondent à des contraintes qui ne s'exercent que sur l'esprit des personnes. Il s'agit alors de l'auto désapprobation interne, et/ou de la désapprobation de l'entourage. Même si cette désapprobation de l'entourage peut avoir des conséquences « externes », la visée directe de la sanction est de type psychique, elle ne limite pas d'emblée les capacités d'action. De manière interne, la contrainte peut revêtir plusieurs formes émotives : honte, culpabilité, remords, crainte, ou seulement insatisfaction. Les sanctions externes tendent à limiter les capacités d'action. Notons qu'aujourd'hui, la seule peine corporelle est celle de l'enfermement. En outre, les sanctions financières comme l'amende, constituent également une souffrance pour l'individu, dans le sens où elle réduit le patrimoine du délinquant et de ce fait lui impose une restriction dans les plaisirs de l'existence.

La peine, si elle est liée à une crainte de la désapprobation externe, relève donc, à cet égard, d'une contrainte externe intériorisée. En revanche, si l'acteur peut désapprouver de lui-même certaines conduites, d'actions possibles, en dehors de toute crainte de la désapprobation d'autrui, il y a là une acceptation directe de la règle.

Notons que la sanction physique peut également avoir une incidence sur la partie psychique. Durkheim l'appréhende avec la notion de « honte morale » :

Tout châtement, une fois appliqué, perd par le fait même de son application, une partie de son action. Car ce qui fait son autorité, ce qui fait qu'il est

redouté, c'est non pas tant la douleur qu'il cause, que la honte morale qu'implique le blâme qu'il exprime (Durkheim, 1925, pp. 226- 227).

Ce sentiment de honte morale se retrouve chez les personnes affligées d'un certain « *stigmat* ». Selon Goffman (1963), l'une des phases du processus de socialisation engagé est celle durant laquelle l'individu stigmatisé apprend et intègre le point de vue des « normaux », acquérant par là les images de soi que lui propose la société, en même temps qu'une idée générale de ce qu'impliquerait la possession de tel stigmat. Lorsque vient la phase où il apprend qu'il possède ce stigmat et connaît, cette fois en détail, les conséquences de ce fait, une des premières réactions de l'individu stigmatisé consiste alors en un sentiment de « honte morale » vis-à-vis de la société à laquelle il appartenait. Pansier (1994, p. 13), souligne à cet égard que l'atteinte à l'honneur d'un individu constitue un moyen de souffrance de l'individu.

Nota : par définition, lorsque il y a tolérance, l'acte cesse alors d'être déviant car c'est en réagissant, ou en s'abstenant de réagir, que l'on trace les frontières normatives d'un groupe. En outre, à l'extrême, les récompenses constituent une forme de sanction positive à l'égard de l'individu pour son « bon » respect de la norme.

3.3.2. Origine et incidences des sanctions

L'origine des sanctions : la réprobation montre que l'on est sensible à la transgression

Le pouvoir contraignant des normes tient aux sanctions qui leur sont attachées. Les sanctions positives, telles les récompenses, honneurs ou titres, favorisent certains comportements. Les sanctions négatives les condamnent, soit de façon explicite du fait de l'application du droit pénal, soit de façon implicite, par la réprobation, l'évitement, ou la moquerie. Pour Durkheim, lorsque l'ensemble des règles que représente la norme n'est pas respecté, les sanctions réaffirment l'existence de la morale sociale.

Les normes, pour Durkheim, ne se bornent pas à orienter les significations de nos pensées, paroles ou actes, elles donnent lieu à des comportements observables, qu'il qualifie sous la dénomination générale de sanction. Les transgressions réactivent un conflit que la norme avait tranché. Pour exprimer que le conflit est toujours bien maîtrisé (le règlement en vigueur du conflit est toujours socialement accepté), la sanction manifeste une sensibilité à la transgression.

« La sanction de la réprobation se borne en effet à manifester une sensibilité à la transgression, sensibilité qui n'aurait pas de sens si le conflit n'était pas quelque chose qu'il fallait éliminer et réduire. »

Un individu peut chercher à se contraindre à respecter une option parmi d'autres, soit de son propre chef, soit parce qu'il y a une pression de son entourage pour le faire. Dans ces deux cas souligne Demeulenaere (2003, p. 19), « *il y a des sanctions attachées à la transgression des conduites prescriptives, c'est-à-dire à la réalisation de certains choix* ». Les normes correspondent ainsi à des règles de conduite dont le respect est lié à des sanctions que tendent à empêcher l'écart par rapport à la règle.

En outre, les normes ne s'imposent pas du seul fait de la contrainte extérieure. Si l'on prend l'exemple des normes juridiques, la crainte des sanctions pénales assure leur respect. Toutefois, le plus souvent, l'ordre social est reconnu comme équitable par la plus grande partie de la population et il n'est pas nécessaire de recourir à la violence pour maintenir cet ordre. Comme l'a montré Max Weber, la tradition, la compétence, le charisme, peuvent être des formes de l'autorité ne reposant pas sur la violence physique, conduisant à un respect des normes par consentement mutuel.

L'incidence des sanctions

En marquant la réprobation à une transgression, les sanctions, affirment ou réaffirment l'attachement à une norme. Selon la nature de la sanction et le contexte, leurs effets peuvent être variés. Elles peuvent en effet, inciter le délinquant à se conformer à la règle, ou au contraire, inciter le déviant à poursuivre, voire à amplifier, ses exactions.

Le mouvement centripète : il s'agit de mouvements qui attirent le déviant vers le respect de la règle. Les sanctions sont dans ce cas de figure jugées efficaces.

La neutralité : le déviant n'est pas affecté par le phénomène de sanction. La sanction n'est alors pas ou plus adaptée. La pénalité est un système de correction fondé sur la gradation des sanctions, et la force dissuasive de la peine s'atténue à mesure que l'on s'en sert. Ainsi, une sanction pourrait n'avoir aucune incidence sur le déviant. Ce phénomène se produit en particulier lorsque la sanction est devenue « **affaire de routine** ».

La conception qu'un délinquant se fait de la violence de la sanction dont il est menacé est fonction de l'importance de son engagement dans le monde de la déviance : Lorsque la fréquentation de la police, de la justice et de la prison est devenue affaire de routine, la crainte que suscite les rigueurs de la sanction se dissipe lentement, voire s'éteint totalement. (Ogien, 1995, p. 57).

Pour Durkheim, le sentiment de « honte morale » se dissipe lorsqu'on l'a déjà ressentie.

Tout châtement, une fois appliqué, perd par le fait même de son application, une partie de son action. Car ce qui fait son autorité, ce qui fait qu'il est redouté, c'est non pas tant la douleur qu'il cause, que la honte morale qu'implique le blâme qu'il exprime... On a dit souvent qu'une première faute entraîne toujours d'autres. C'est qu'en effet on est moins sensible à cette honte, une fois qu'on l'a ressentie. (Durkheim, 1992, pp 226-227)

Par ailleurs, l'organe en charge de la définition de la sanction n'est pas nécessairement celui qui prend en charge le suivi de son application. Dans ce cas de figure, la non incidence d'une sanction peut résulter d'une absence ou d'un mauvais suivi de son application.

Le mouvement centrifuge : éloigne de plus en plus de la normativité. Il s'agit d'actions qui auront l'effet inverse de celui souhaité. Ce mouvement peut naître de la révolte, du sentiment de frustration, d'indignation ou d'injustice, d'un délinquant à l'égard de sa

sanction. Il peut également être inhérent à la tolérance. Celle-ci peut produire deux résultats fort différents.

S'il s'agit de tolérer des conduites qui ne posent pas de problèmes sérieux à autrui ou au fonctionnement du groupe, on est en présence d'une manière économique de résorber une forme de déviance. Mais « si on tente de tolérer des pratiques insupportables, les tensions iront en s'accumulant et les relations interpersonnelles iront en se dégradant. (Cusson (1992)

La stigmatisation : on désigne par là des réactions qui risquent d'exacerber la déviance au lieu de la réprimer. Les déviants stigmatisés - c'est-à-dire étiquetés et exclus – sont contraints d'élaborer des solutions qui leur permettront de survivre tant bien que mal au rejet. Lemert (1967) a forgé le terme « déviant secondaire » pour désigner celui qui doit s'adapter à des réactions. Avec Wilkins (1964, p. 92), on peut parler d'amplification de la déviance pour désigner ce mouvement à la fois circulaire et centrifuge déclenché par la stigmatisation.

La valorisation des individus : la sanction est la conséquence, positive ou négative d'un comportement. En ce sens, elle peut également être un moyen de valorisation des individus. La comptabilité pénale, sans cesse mise à jour, permet d'obtenir le bilan punitif de chacun. La « justice » scolaire a pu ainsi pousser très loin ce système. Les frères des écoles chrétiennes avaient organisé toute une micro-économie des privilèges et des pensums :

Les privilèges serviront aux écoliers pour s'exempter des pénitences qui leur seront imposées...Un écolier par exemple aura eu pour pensums autre demande du catéchisme à copier ; il pourra s'affranchir de cette pénitence moyennant quelques points de privilèges ; le maître en assignera le nombre pour chaque demande... les privilèges valant un nombre déterminé de points, le maître en a aussi d'autres de moindre valeur, qui serviront comme de monnaie aux premiers. Un enfant par exemple aura un pensum dont il ne peut se rédimer qu'avec six points ; il a un privilège de dix ; il le présente au maître qui lui rend de quatre points ; et ainsi des autres. (J-B de La Salle, Conduite des Ecoles chrétiennes, B.N, p. 156).

A travers cette « *micro économie* » d'une pénalité perpétuelle, s'opère une différenciation qui n'est pas celle des actes, mais des individus eux-mêmes, de leur nature, de leurs virtualités, de leur niveau de valeur. Cet exemple illustre de quelle manière la sanction peut favoriser « une appréciation valorisée des individus ».

A la lecture de cette succincte présentation des incidences d'une sanction, on se rend compte de l'importance de leur définition et du suivi de leur exécution. Le dispositif de sanction, doit en ce sens, reposer sur un dispositif spécifique en lien avec les objectifs définis.

3.3.3. Conditions d'application et objectifs d'une sanction

L'effet d'une sanction est très variable. Il peut aller, nous l'avons montré *supra*, jusqu'à provoquer l'effet inverse de celui souhaité. En outre, la pénalité est un système de correction fondé sur la gradation des sanctions, et la force dissuasive de la peine s'atténue à mesure que l'on s'en sert. Dans cette perspective, la sanction nécessite un dispositif étudié, Foucault évoque en ce sens « l'art de la punition ».

L'art de punir doit donc reposer sur toute une technologie de la représentation... Trouver pour un crime le châtement qui convient, c'est trouver le désavantage dont l'idée soit telle qu'elle rende définitivement sans attrait l'idée d'un méfait (Foucault, 1975, p. 123).

Les conditions d'application

Pour qu'il y ait sanction, il est nécessaire qu'il y ait : une autorité reconnue, une norme ou loi existante, une capacité à constater l'écart, ou le respect de la norme, ou de la loi, ainsi qu'une volonté et une capacité à exécuter une sanction.

Pour fonctionner, selon Foucault, les sanctions doivent ainsi, obéir à plusieurs conditions :

1- Etre aussi peu arbitraires que possible. « *Si on veut que la punition puisse sans difficulté se présenter à l'esprit dès qu'on pense au crime, il faut que de l'un à l'autre, le lien soit le plus immédiat possible : de ressemblance, d'analogie, de proximité.* »

Ce principe de communication symbolique est clairement formulé par Le Peletier²⁷ lorsqu'il présente en 1791 la nouvelle législation criminelle : « *Il faut des rapports exacts entre la nature du délit et la nature de la punition* ».

2- Diminuer le désir qui rend le crime attrayant. C'est pour Foucault « *faire en sorte que la représentation de la peine et de ses désavantages soit plus vive que celle du crime avec ses plaisirs.* »

3- Aménager une modulation temporelle de la peine.

Pour le criminologue Froment, la légitimité de la sanction est assurée par un ensemble d'exigences matérielles et procédurales qui doivent gouverner la sanction :

Transparence, lisibilité, prévisibilité, équité et proportionnalité, rapidité, respect et individualisation sont ainsi autant de conditions nécessaires à respecter si l'on veut véritablement assurer la légitimité de la sanction, quelle que soit sa nature, disciplinaire ou pénale. (Froment, 2005)

Enfin, pour d'autres criminologues comme Piliavin, les perceptions du risque sont essentiellement relatives, et déduisent les implications de cette caractéristique sur l'action individuelle. L'effet induit d'une sanction serait ainsi déterminant sur la conduite des individus. En ce sens, ils suggèrent d'évaluer concrètement l'effet induit par la sanction.

Nous suggérons que les évaluations ou les attributions de signification aux sanctions sont centrales dans la détermination de la conduite. Ces évaluations ou significations peuvent être conditionnées par des éléments propres à la situation dans laquelle les individus sont pris. Par exemple, les perceptions de l'occasion, des profits, et de l'innocuité du crime dans une certaine situation peuvent influencer les perceptions des risques et la mesure dans laquelle ces

²⁷ Le peletier de Saint- Fargeau , Archives parlementaires, t. XXVI, p321-322.

risques sont écartés. Tout ceci conduit à poser que les évaluations du risque concrètes sont jusqu'à un certain point induites par la situation, éphémères et instables. (Pilavin et al., 1985, p. 116)

Les objectifs de la sanction

Une des questions soulevées par les théoriciens du droit pénal concerne le fondement de la légitimité de la sanction. Pour ces derniers, la sanction doit s'inscrire non seulement dans l'affirmation de l'autorité, mais également dans une perspective de transmission de valeurs vis-à-vis de celui qui transgresse les règles.

La sanction comme affirmation de l'autorité

Au-delà de la réprobation, la sanction consiste en une manifestation et une démonstration du pouvoir. Il s'agit d'afficher son autorité. Pour Froment (2005), la sanction, comme élément essentiel de la normativité, se voit investie d'une mission d'institution, voire de ré-institution de l'autorité.

La sanction comme acte de transmission de valeurs

Au-delà des conditions classiques **d'exigences matérielles et procédurales qui doivent gouverner la sanction** telles que : la transparence, la lisibilité, la prévisibilité, l'équité, la rapidité, le respect et l'individualisation, **pour de nombreux théoriciens du droit pénal, la sanction se doit d'engager le « criminel » dans une dimension éducative.**

Ainsi, la légitimité d'une sanction dépend fondamentalement de sa capacité à engager positivement l'avenir de celui qui la subit. Pour Froment (2005), une **sanction sans vertu éducative**, qui renonce à pouvoir ouvrir des "horizons", **condamne ainsi sans doute, à terme, sa propre efficacité.**

Quand la sanction ne se donne plus à voir que comme pouvoir de gestion, de neutralisation du risque, y compris en reniant sa propre inscription dans une temporalité définie, quand elle ne vise plus qu'à gérer une "dangerosité" aux contours incertains sans s'adosser au moindre projet, on peut s'interroger sur ses chances de conserver une vertu éducative et sur les risques qu'elle fait finalement naître d'un renforcement des motivations du refus de toute forme d'autorité (Froment ; 2005).

Les objectifs vis-à-vis du déviant

La sanction marque la sensibilité d'une communauté, à la transgression d'une norme. Au-delà de l'affirmation ou de la réaffirmation de la règle, nous pouvons nous interroger sur l'objectif même d'une sanction vis-à-vis de celui qui transgresse la norme. En effet, comme le souligne Ogien (1995; p. 57), une question centrale émerge :

La sanction vise-t-elle la réhabilitation du criminel, ou se limite-t-elle à la réparation des torts qu'il a causé ?

La souffrance, fait partie intégrante du dispositif de punition dans la discipline et constitue un élément du système double : gratification - sanction. Le châtement disciplinaire a pour fonction de réduire les écarts à la norme. Il doit donc être essentiellement correctif (Foucault; 1975, p. 211).

Ainsi, selon Foucault, la punition, dans la discipline, n'est qu'un élément du système double : gratification-sanction. Et c'est ce système qui devient opérant dans le processus de dressage et de correction.

Le maître doit éviter, autant qu'il se peut, d'user de châtements ; au contraire il doit tâcher de rendre les récompenses plus fréquentes que les peines, les paresseux étant plus incités par le désir d'être récompensés comme les diligents que par la crainte des châtements ; c'est pourquoi il sera d'un très grand fruit lorsque le maître sera contraint d'user de châtement, de gagner s'il peut le cœur de l'enfant avant que de lui faire recevoir. (Règlement pour les écoles de la ville de Lyon; 1716, p. 17)

Par ailleurs, les théories pénales de la peine, en particulier les théories de la souffrance, nous enseignent que les sanctions sont essentiellement abordées sous l'angle de la réparation des torts causés. La question de la réhabilitation du criminel a longtemps été reléguée à un second plan. Pires et al (2001).

Les théories modernes de la peine

A travers les « théories modernes de la peine », le système de droit criminel moderne arbore une vision identitaire, qui conçoit l'objectif de la protection de la société d'une manière que Pires et al (2001) qualifieront **d'hostile, abstraite, négative et atomiste**.

Hostile parce qu'on présente le déviant comme un ennemi du groupe tout entier et parce qu'on veut établir une sorte d'équivalence nécessaire, voire ontologie, entre la valeur du bien offensé et l'affliction à produire chez le déviant. Abstraite, parce que le mal (concret) causé par la peine est reconnu mais conçu comme devant causer un bien moral immatériel (« rétablir la justice par la souffrance », « renforcer la moralité des gens honnêtes », etc.) ou encore un bien pratique invisible et futur (la dissuasion).

Négative, puisque ces théories excluent toute autre sanction visant à réaffirmer le droit immédiat causé par une action positive (dédommagement, etc.) et stipulent que seul le mal concret et immédiat causé au déviant peut produire un bien-être pour le groupe ou réaffirmer la valeur de la norme. Et enfin, atomiste, parce que la peine – dans la meilleure des hypothèses – n'a pas à se préoccuper des liens sociaux concrets entre les personnes sauf d'une façon tout à fait secondaire et accessoire. (Pires et al, 2001; p. 198)

La rationalité pénale moderne et les théories de la peine

La rationalité pénale moderne nous éclaire sur le fait que les théories de la peine, dans leur ensemble, sont essentiellement des théories de la souffrance et/ou de la privation de liberté. (Dubé et Cauchie, 2007, p. 472).

Pires, (1998, p. 165) insiste sur deux idées clés : « *la première est que la punition est la seule façon d'effacer le mal causé et de rétablir la justice, ... la deuxième est que, dans*

la perspective d'une théorie pénale redistributive, seule la peine (afflictive), dans le cadre exclusif de la justice criminelle, peut rétablir la justice : tout le reste relève de la notion d'impunité ».

La théorie Kantienne de la rétribution, fondée en premier lieu sur un principe d'ordre moral est « *fondamentale aujourd'hui pour éclairer certains aspects de la rationalité pénale contemporaine* ». (Pires, 1998, p. 147)

Ainsi, ce qui importe dans ce rétablissement ex post facto de la justice, « *c'est dans les termes de Kant, l'idée de rétablir la moralité et la justice par la souffrance du coupable.* » (Dubé et Cauchie, 2007, p. 472)

Beccaria²⁸ (1764) consolide également l'usage d'une peine « afflictive » au détriment de sanctions qui pourrait contribuer à pacifier les rapports sociaux et à préserver le lien social.

En dépit des efforts déployés par Beccaria pour « humaniser » la justice répressive de l'Ancien Régime, sa théorie de la dissuasion participe activement à la formation d'une rationalité pénale orientée par l'obligation de souffrir, mais aussi d'exclure toute alternative positive (Pires, 1998, p. 93).

Le but de la peine, ne peut être ni de tourmenter et affliger un être sensible (...), le but du châtement ne peut être dès lors que d'empêcher le coupable de causer de nouveaux dommages à ses concitoyens et de dissuader les autres d'en commettre de semblables. (Beccaria, 1764, p. 86-87)

Même si elle n'est pas une obligation morale, au sens de Kant, la souffrance demeure un élément central dans l'application des sanctions selon Beccaria.

Le frein le plus puissant pour arrêter les crimes sera le tourment d'un homme privé de sa liberté. (Beccaria, 1764, p. 128).

²⁸ Beccaria traite de ce sujet au XVIII^{ème} siècle dans son ouvrage intitulé Des délits et des peines. Pour Badinter (1991), l'impact de ce traité sera considérable puisque à la fin du XVIII^{ème} siècle les magistrats français jugeaient plus selon les principes de cet ouvrage que selon les lois.

Ces natures de sanction essentiellement punitives, seront nuancées vers la fin du XIXème siècle par la théorie de la réhabilitation, qui exige comme la théorie de la dissuasion, une mise en privation de liberté (par enfermement), mais dans une perspective de « traitement » du criminel (par une politique de réhabilitation du criminel). La commission Ouimet²⁹ (1969), dont la pertinence et l'originalité des recommandations en fait encore aujourd'hui une des références dans les décisions judiciaires canadiennes, vient quelque peu bouleverser l'idéologie pénale jusqu'alors en vigueur.

Par rapport à la théorie de la dissuasion, la commission Ouimet émet plusieurs doutes :

« Il est extrêmement difficile de mesurer avec certitude l'effet intimidant de l'interdiction légale, de l'arrestation, du procès, de la condamnation et de la sentence, et de déterminer dans quelles conditions il se produit » (Ouimet, 1969, p. 16).

Par ailleurs, la théorie de la dissuasion basée sur une rationalité « coût/bénéfice » est difficilement applicable lorsque certaines personnes commettent des crimes « *pour des raisons que nous ne comprenons pas complètement* » (Ouimet, 1969, p. 13).

Enfin, contrairement à ce qu'avait soutenu Beccaria (1764), la commission Ouimet, émet un sérieux doute sur le fait que le tourment d'un homme privé de liberté, soit le frein le plus puissant pour arrêter le crime.

Concernant la théorie de la réhabilitation, la Commission Ouimet, considère, que bien que l'enfermement et la réhabilitation puisse être la meilleure protection sociale à long terme, « *il est difficile de concevoir un dispositif qui prépare plus mal à la vie en société* »

²⁹ Le comité canadien de la réforme pénale et correctionnelle, présidé par le juge Roger Ouimet, de qui il héritera du nom de « commission Ouimet » avait été institué au Canada au milieu des années 1960 pour étudier tout le domaine de la correction dans son sens le plus large. Le ministre de la justice Canadienne (John Turner) reconnaissait en effet le besoin urgent de développer et d'explorer dans une société changeante, de nouvelles approches et de nouveaux concepts qui permettraient un droit criminel plus vivant, plus flexible : il déclara ainsi : que le droit ne doit pas stagner. L'originalité de ces recommandations, en fait encore aujourd'hui une étude régulièrement citée dans les décisions judiciaires canadiennes. La commission Ouimet est considérée tant par les juristes que par les sociologues du droit, comme un premier temps fort dans l'histoire canadienne de la réforme du droit criminel. Dubé et Cauchie (2007).

En synthèse, cette commission privilégie l'abandon de la rhétorique d'obligation de punir, au profit d'une conception plus flexible, plus individuelle des peines³⁰, destinées à limiter le plus possible le tort causé au délinquant, et à proposer un principe de sentence à la fois « **rationnel et humain** ».

Le système pénal des sanctions en pleine mutation

Face au vives critiques formulées à l'encontre du système de sanction carcéral (Foucault 1975 ; Habermas, 1988, Guillebaud, 2003) le considérant comme « *dépourvu d'effets sur le public, ..., inutile à la société, nuisible même, coûteux, qu'il entretient les condamnés à l'oisiveté, qu'il multiplie leurs vices, etc.* » (Foucault, 1975, p. 135). Le système pénal international semble, progressivement, se modifier.

En écho aux exigences de la démocratie pluraliste on assiste à la dissolution relative de la distinction entre sanctions pénales et sanctions civiles, le flou est produit et entretenu par la promotion de l'objectif de réparation, par la jurisprudence, par le développement des sanctions administratives et par la contractualisation de la contrainte.

Parallèlement, une des principales mutations concerne la diversification des peines et la multiplication des mesures alternatives (Kaminski et al 2007, p. 489).

« La diversification des peines semble être un maître-mot de la politique pénale depuis des décennies, s'accompagnant en particulier de ce que Georges Kellens a appelé la rhétorique des substituts à l'emprisonnement »

Les mesures alternatives à la peine telles que l'avertissement, la transaction pénale ou administrative, la médiation ont pour particularité de renforcer continuellement l'individualisation judiciaire ou administrative de la peine.

Paradoxalement, le nombre de personnes sujettes à la sanction a significativement augmenté, et de nombreux systèmes pénaux connaissent un allongement des peines pour la récidive et les crimes les plus graves. (Chantraine et al, 2007, p. 516)

³⁰ L'individualisation des peines se traduit par une complexification des modes d'incarcération qui autorise la détention de fin de semaine, la détention de nuit, des programmes de travail obligatoires ou volontaires dans la collectivité.

Le système pénal, connaît ainsi un ensemble d'évolutions ayant un impact fort sur les sanctions opérées, celles-ci, sont plus nombreuses (du fait notamment de la complexification du droit), davantage individualisées, (moins sévères pour les sanctions les plus faibles, plus lourdes pour les crimes les plus graves et la récidive,).

Au-delà du cadre pénal, les enseignements à retenir

Les théories pénales de la peine, nous apportent un certain nombre d'éléments d'éclairages, qui selon nous, peuvent être mis en perspective dans des domaines autres que ceux de la criminologie. Il n'est pas question, bien entendu, de comparer un criminel à un collaborateur d'une organisation qui aurait transgressé une norme établie, ou de faire un parallèle entre sanction administrative d'entreprise et peine carcérale. Il s'agit de porter un regard sur le rôle de la sanction et de ses modalités d'application. Plusieurs conclusions peuvent être soulignées : la sanction tournée uniquement vers la souffrance de l'individu semble dénuée de sens, et d'efficacité. En outre, elle doit être considérée comme un moment de réaffirmation de l'autorité, et proposer, par une modularité et une personnalisation de la peine, une réhabilitation de celui qui transgresse. Dans ce sens, le criminologue Froment (2005), rappelle la nécessité d'une dimension éducative de la peine.

Quand la sanction ne se donne plus à voir que comme pouvoir de gestion, de neutralisation du risque, y compris en reniant sa propre inscription dans une temporalité définie, quand elle ne vise plus qu'à gérer une "dangerosité" aux contours incertains sans s'adosser au moindre projet, on peut s'interroger sur ses chances de conserver une vertu éducative et sur les risques qu'elle fait finalement naître d'un renforcement des motivations du refus de toute forme d'autorité... (Froment, 2005)

Synthèse du chapitre II :

Le présent chapitre, s'articule autour de trois sections. La première s'attache à présenter le cadre général de la déviance et de la criminologie. Nous montrons que la déviance est un terme générique qui comprend des comportements aussi divers que la tricherie, la déloyauté, la simulation l'immoralité, la trahison, etc. de manière générale, il s'agit du non respect des lois ou des normes en vigueur. Ce concept trouve sa source dans les premiers travaux des criminologues et, encore aujourd'hui, déviance et criminologie sont des concepts largement entremêlés : le cadre théorique de la déviance nourrit les études des criminologues, les sociologues de la déviance, quant à eux, utilisent, peut être par facilité, principalement le crime et les actes réprimés par les lois comme objet d'étude.

La criminologie s'inscrit entre une science autonome et une activité de connaissance. Ce paradigme, dans un premier temps centré sur le criminel et les causes de la délinquance, se voit sous l'impulsion de Manouvrier puis de Durkheim, progressivement évoluer vers la réaction sociale à la déviance. En effet, la posture ontologique de la criminologie se voit vivement critiquée par ces derniers. Durkheim part du constat empirique « très simple » que le crime n'existe qu'au regard des normes que la société définit, l'homogénéité du crime dans le temps et l'espace n'existe pas. Dans cette perspective, le crime n'est donc pas un fait brut mais bien le rapport entre un acte et une manière de le définir.

La sociologie de la déviance s'attache à répondre aux questions suivantes : quand, comment et pourquoi constate-t-on cette transgression. Pour y répondre, deux grands courants théoriques ont été développés : **les théories causales de la déviance** retiennent quatre grands groupes de facteurs pour essayer de rendre compte du fait criminel : l'inadaptation de l'individu, le milieu, la société et les inégalités sociales. **Les théories compréhensives de la déviance** tentent de pénétrer les raisons de la conduite déviante et les réactions d'autrui pour s'y ajuster. Il peut s'agir : du désajustement de l'individu, c'est-à-dire l'éloignement qu'un individu entretient avec la légalité, de l'anomie qui consiste en un état dans lequel il y a carence ou déficience des règles sociales communément acceptées ou encore des sous-cultures déviantes. Enfin, selon les théories de la désignation développées par Goffman, Lemert et Becker, l'anormalité d'une conduite émerge d'un processus « d'étiquetage » des individus. Le concept de déviance connaît deux vagues de travaux : la première considère la déviance comme un comportement indésirable, la seconde (principalement développée au milieu des années 90) l'envisage comme un comportement plus systématiquement négatif. Ainsi pour Alter (2000), la déviance n'est un phénomène ni marginal, ni périphérique au changement, mais au contraire elle en est le principal vecteur. Elle est perçue comme le moteur de l'innovation ordinaire et du progrès constant.

Synthèse du chapitre II (suite) :

La troisième et dernière section de ce chapitre s'attache à détailler les trois concepts au cœur de la déviance et de la criminologie : la norme, la transgression et la sanction. Une norme peut prendre une forme explicite ou implicite. Elle présente une double nature : elle est à la fois une contrainte dont les acteurs tiennent compte, mais aussi un outil de régulation et d'intégration sociale. La formation des normes peut s'envisager selon trois approches : selon la **conception individualiste**, ce sont les individus et leurs intérêts et raisonnements pratiques qui sont à l'origine des normes. **Selon la conception holiste**, les normes émanent d'entités qui surplombent l'individu. Enfin, selon **l'approche de la régulation sociale** (Reynaud, 1997), les normes naissent d'un processus de régulation autour des conflits et des négociations des individus. Une norme n'est pas figée, elle s'inscrit dans un contexte et une époque. Son maintien est assuré grâce : à la réprobation marquée lors de sa transgression, aux croyances, au système de légitimité (Weber) et à la socialisation des individus dans une société. Une dernière façon d'assurer le maintien d'une norme consiste à « jouer » sur son ambiguïté pour faciliter son adaptation (Babeau et Chanlat, 2008).

Même si **la transgression** est normale et nécessaire, dans le domaine des sciences de gestion ce phénomène reste globalement abordé de façon pathologique. Une transgression propose un usage concurrent à une norme, il existe néanmoins une catégorie qui ne s'appuie pas sur un désaccord normatif, mais sur un refus de respecter les règles liées à une vie commune (il s'agit des atteintes à la propriété ou à l'intégrité physique). Concernant les facteurs propices à la transgression, la criminologie moderne met principalement en avant « l'effet d'aubaine », généré par : un délinquant motivé, une cible appropriée et une absence de surveillance efficace. Pour finir, le présent chapitre dresse un **état des lieux des sanctions**. Celles-ci seraient un moyen de signifier la réprobation d'une transgression et pourraient prendre une nature protéiforme (psychique, physique, interne et externe à l'individu). Au-delà de l'affirmation ou de la réaffirmation de la règle et de l'autorité, nous pouvons nous interroger sur l'objectif même d'une sanction vis-à-vis de celui qui transgresse la norme. En effet, comme le souligne Ogien (1995, p. 57), la sanction vise-t-elle à la réhabilitation du criminel, ou se limite-t-elle à la réparation des torts qu'il a causé ? Les théories modernes de la peine nous éclairent sur la nécessité d'une dimension éducative de la peine.

Chapitre 3

***Slack* budgétaire, déviance et criminologie : parallèle et proposition d'un cadre d'analyse**

Introduction

Les concepts de *slack* budgétaire et de déviance ont connu des évolutions étrangement similaires. Par leurs conséquences négatives vis-à-vis de l'organisation ou de la société, ils ont longtemps, tous deux, été critiqués et jugés néfastes. A la fin du XIXème siècle, l'école positiviste de criminologie italienne (Lombroso, Ferri, etc.), juge le crime et la déviance au sens large comme une maladie qu'il est nécessaire de combattre et d'éradiquer. L'anthropologue Manouvrier puis le sociologue Durkheim se positionnent en faux par rapport à cette théorie ontologique du crime, et considèrent le crime comme normal, voire même « *nécessaire* » Durkheim (1895, p. 68). A partir de ces travaux, une partie des théories de la déviance sera focalisée sur l'étude de la maîtrise de ce phénomène, moteur de l'innovation ordinaire et du progrès constant (Alter, 1990).

Le *slack*, longtemps étudié sous l'angle « dysfonctionnel », voire malhonnête (Blanchette, 2001), se voit progressivement analysé comme une ressource à maîtriser, nécessaire à l'innovation et au changement dans la mise en œuvre de nouveaux projets (Cheng et Kesner 1997) ou comme un instrument d'aide au management (Davida et al, 2005 ; Lillis, 2002 ; Merchant & Manzoni, 1989; Van der Stede, 2000).

Au-delà de ces similitudes « *d'évolution de concept* », il est possible d'établir différents parallèles entre ces deux phénomènes.

Ce chapitre se compose de trois sections. La première propose d'établir un parallèle entre le *slack* budgétaire et la déviance. Ce parallèle, enrichi des éléments constitutifs de la déviance et de la criminalité, définis dans la revue de littérature, nous permettra

d'établir notre posture épistémologique dans une seconde section et d'exposer le cadre général de notre recherche dans la troisième et dernière section.

I. La création de *slack* budgétaire : un acte déviant

Dans le chapitre précédent nous avons défini trois éléments caractéristiques de la déviance et de la criminalité : **une norme** qui définit ce qu'est un « crime », **une transgression** de cette norme **qui soit identifiée comme telle et une sanction**, qui soit infligée à l'auteur de la transgression.

Rappelons que, selon Cusson (1992), « *La déviance est l'ensemble des **conduites et des états** que les membres d'un **groupe jugent non conformes à leurs attentes, à leurs normes** ou à leurs valeurs et qui, de ce fait, risquent de susciter à leur rencontre **réprobation et sanctions*** ».

Cette définition suggère ainsi trois séquences :

- la mise en place et le partage de normes, d'attentes ou de valeurs acceptées par les membres d'un groupe ;
- le jugement de conformité, résultante de la mise en perspective des actions de détection et de contrôle vis-à-vis des normes, attentes ou valeurs,
- la réponse apportée par les membres du groupe : tolérance ou réprobation et sanction.

Le *slack* budgétaire, au sens de Walker et Johnson (1999) correspond à :

Une tendance des managers responsables de budget à surestimer leurs besoins de ressources ou à sous-estimer leurs capacités productives (Walker et Johnson, 1999).

En déformant son information budgétaire par une surestimation des besoins de ressources ou une sous-estimation des capacités productives, le manager responsable de budget propose une vision déformée de **sa réalité**. En raison de l'asymétrie d'information entre le manager responsable de budget et les agents en charge de la

construction et du suivi budgétaire, cette réalité peut être perçue différemment par sa hiérarchie ; à tel point qu'elle ne constatera pas d'écart entre la proposition budgétaire du manager et la réalité qu'elle envisage.

1.1. Qu'est ce qu'une norme de *slack* budgétaire ?

Dans la conception normative de Parsons (1937), toute action est nécessairement dirigée vers une norme.

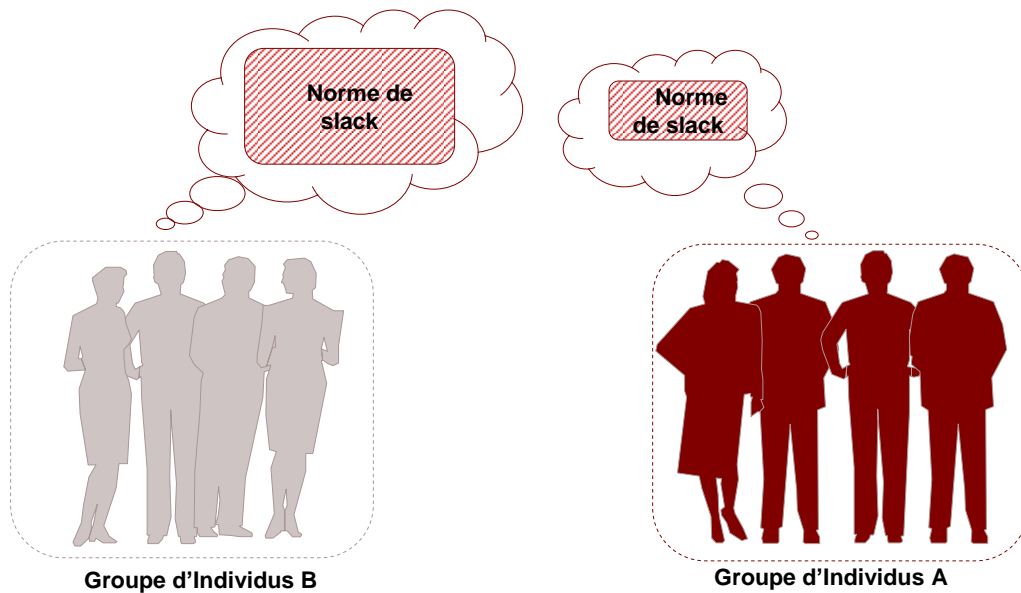
Dans les termes du schéma conceptuel donné, il n'existe d'action que lorsqu'il y a effort de se conformer aux normes, de même qu'il n'existe de mouvements que lorsqu'il y a changement de position dans l'espace (Parsons, 1937, pp. 76-77).

Dans cette perspective, tout acte de création de *slack* budgétaire pourrait se positionner par rapport à une norme. Or, suite à notre revue de la littérature, une norme n'est pas figée dans le temps, elle évolue en fonction des conflits de légitimités auxquels elle fait référence. Ainsi, cette norme de « *slack budgétaire toléré* » par la hiérarchie, devrait, selon toute vraisemblance, disposer d'une dimension évolutive.

Dans ce schéma, le degré d'acceptabilité du *slack* budgétaire se situerait entre une norme de « *tolérance zéro* », (l'entreprise considère illégitime la création de *slack* budgétaire et la proscrit) et une norme d'acceptation plus élevée (l'entreprise autorise, de manière explicite ou implicite une marge de manœuvre budgétaire significative).

Partant de la définition d'une « *norme* », proposée dans le chapitre précédent, nous devons considérer qu'une norme de *slack* budgétaire doit intégrer différentes caractéristiques. Celle-ci doit, notamment, **être partagée** : « être propre à **un groupe ou à une société** », et disposer « d'une dimension prescriptive et évaluative ».

Figure 8 : Représentation schématique d'une conception d'une norme de slack toléré entre deux groupes d'individus



La norme d'acceptabilité doit être connue et partagée par un groupe ou une société. **La dimension prescriptive** sous-tend l'idée d'obligation de choix. Cette contrainte peut être induite directement, par l'individu lui-même, ou par d'autres, il y a alors des sanctions attachées à la transgression des conduites prescrites. **La dimension évaluative**, quant à elle, suppose qu'il soit associé une « valeur de référence » à une « norme de slack budgétaire toléré ».

De façon générale, la littérature associe une valeur négative à la création de marge de manœuvre budgétaire qui reste largement décrite comme un comportement dysfonctionnel du gestionnaire, allant à l'encontre des intérêts de l'organisation - par exemple : Baiman (1982) ; Belkaoui, (1989) ; Dunk, (1995) ; Hopwood, (1972) ; Lowe et Shaw, (1968) ; Lukka, (1988) ; Merchant, (1985) ; Nouri, (1994) ; Nouri et Parker, (1996) ; Waller, (1988). Néanmoins, comme il a été précisé précédemment, **le slack budgétaire, confère au budget une capacité de réaction face à l'incertitude. Selon toute vraisemblance, il existerait des montants nécessaires de marges de manœuvre budgétaires.** Ces montants constituent ce que nous envisageons comme des normes de « slack budgétaire toléré ».

1.2. La transgression et le *slack* budgétaire

La déviance se caractérise également par une transgression de la norme. Dans le cas du *slack* budgétaire, la transgression pourrait être reconnue par le propre jugement de « *son créateur* » et/ou par un jugement externe. Compte tenu de la nature subjective et sensible (du fait du phénomène de désirabilité sociale décrit *supra*) du *slack* budgétaire, il semble que celui-ci, nécessite selon nous un contrôle, ou un dispositif de détection spécifique.

Dans le cadre de notre recherche, nous considérons que ces actions sont principalement réalisées par l'organe en charge de la construction et du suivi du budget, c'est-à-dire **le contrôle de gestion**.³¹ . Cette hypothèse se base sur différentes études qui tendent à mettre en avant le rôle prépondérant du contrôle de gestion dans la gestion budgétaire. L'enquête de Jordan (1998) souligne ainsi ce phénomène :

La collaboration entre les opérationnels et les contrôleurs de gestion est de plus en plus une réalité dès qu'il s'agit d'élaborer le budget, la collaboration s'intensifie également tant pour analyser les résultats et les écarts, pour les expliquer et rédiger des comptes rendus que pour proposer des actions correctives (Jordan, 1998).

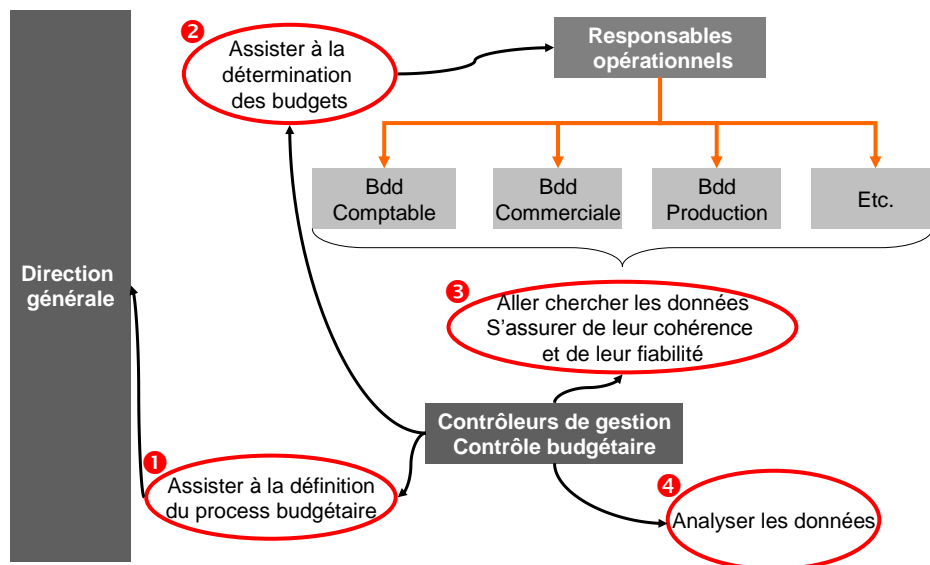
En outre, le contrôleur de gestion, spécialement celui interne au siège, généralement rattaché à la direction centrale du contrôle de gestion, doit aussi maîtriser l'articulation des différents budgets (investissements, ventes, production, approvisionnements.), et évaluer les conséquences globales pour l'entreprise de décisions locales. (Berland, 2002, p. 37).

Les activités du contrôleur de gestion dans la gestion budgétaire peuvent s'illustrer à partir de la figure 9, adaptée de Berland (2002, p. 41) ci-après.

³¹ Il semblerait « logique » que le *slack* budgétaire puisse également être repéré par d'autres fonctions. Toutefois, pour simplifier volontairement notre cadre de recherche, nous nous concentrerons principalement sur la fonction du contrôle de gestion.

Figure 9 : Les activités du contrôleur de gestion dans la gestion budgétaire traditionnelle, schéma adapté de Berland (2002, p. 41).

Le activités du contrôleur de gestion dans la gestion budgétaire traditionnelle
adapté de Berland (2002, p41)



Le contrôleur de gestion assiste, en amont, à la définition du processus budgétaire (1) : il participe à la mise en œuvre de la méthode d'organisation, au calendrier budgétaire. Il assiste également à la détermination des budgets des entités opérationnelles tout au long du process budgétaire (2), il collecte les éléments chiffrés dans les différentes bases de données (3). Enfin, il **s'assure de leurs cohérences, de leurs fiabilités et se charge de les analyser (4)**.

1.3. Les sanctions et le *slack* budgétaire

Selon le cadre d'analyse précédemment défini, la déviance se caractérise également par un **sentiment ou un acte de réprobation par des tiers**, suite à un constat de transgression d'une norme.

Nous entendons ici, par sanction, tous les moyens mis en œuvre par les membres d'une organisation, pour signifier la réprobation de la création de *slack* budgétaire. Par extension, nous intégrons également tous les actes qui visent à « récompenser » le « bon respect » de la norme.

Il convient de souligner que la revue de littérature nous apporte, **de façon générale, peu de renseignements concernant la sanction associée à la révélation de *slack* budgétaire**. Néanmoins, pour Gosh et Crain (1996) et Blanchette (2001), le gestionnaire averse au risque estime que les sanctions potentielles liées à la découverte de marges de manœuvre seraient plus à craindre que celles qui découleraient d'une mauvaise performance budgétaire.

Ainsi, compte tenu des actions entreprises par les organisations pour tenter de le réduire, **nous pouvons vraisemblablement présumer de l'existence de formes de sanction en cas de détection de *slack* budgétaire jugé dysfonctionnel**.

Ainsi, la création de *slack* budgétaire pourrait être assimilée à un acte déviant, à partir du moment où le constat de création de marges de manœuvre, établi à partir d'actions de détection et de vérification par le contrôle de gestion, souligne un écart à la norme.

Pour affirmer la légitimité de la norme, la revue de littérature nous enseigne que ce constat de transgression devra faire l'objet d'une sanction par les membres de l'organisation.

Notons que, dans le cadre particulier du *slack* budgétaire, la transgression d'une norme de tolérance ne peut exister sans **une action de contrôle et de détection spécifique** menée par l'organisation. Ceci n'est pas nécessairement le cas pour d'autres formes de

transgression, comme s'agissant des faits de nature criminelle (vols, meurtres,...) qui sont plus facilement constatables.

II. Notre posture épistémologique : le *slack* budgétaire au service du management

Notre posture épistémologique est avant tout Durkheimienne, dans le sens où nous considérons que la déviance est un **phénomène normal et nécessaire**. Partant de ce postulat, il serait ainsi dans l'intérêt de toute organisation d'intégrer un dispositif de maîtrise du *slack* budgétaire. Ceci rejoint la proposition d'Honoré (2006), selon laquelle : **« Il n'y aurait pas de déviance sans contrôle et le rôle du contrôle serait de permettre et de *piloter la déviance* ».**

Cette nécessité de pilotage du *slack* budgétaire et donc de la déviance, se retrouve dans la proposition de Davida et al (2005), Lillis, (2002); Merchant & Manzoni, (1989); Van der Stede, (2000), selon lesquels **le *slack* budgétaire peut être considéré davantage comme un instrument d'aide au management, que comme un simple dysfonctionnement**. Les sociétés seraient ainsi amenées à autoriser du *slack* budgétaire, **comme puissant instrument permettant d'influencer l'orientation des managers, lorsque la performance requiert un « *balancing multiple goals* ».**

*Si les objectifs comme la qualité du produit ou les services au consommateur sont importants, la compagnie peut décider d'augmenter le *slack* budgétaire quand la demande devient large. (Davida et al 2005).*

De même, l'existence d'une relation en « U inversé » entre le niveau de *slack* organisationnel et l'innovation, démontrée par Nohria et Gulati (1996)³², souligne la nécessité de pilotage du *slack* budgétaire.

Dans cette perspective, il reviendrait notamment au contrôle de gestion de disposer de moyens de maîtrise du *slack* budgétaire.

Pour conclure sur notre posture épistémologique et à la lumière de la revue de littérature, nous considérons que **le *slack* budgétaire est un phénomène de nature ambivalente**. En effet, celui-ci serait :

- **Inévitable** dans tout budget participatif (l'asymétrie d'information entre les managers opérationnels et la direction engendre des actions de déviations),
- **Néfastes**, lorsque celui-ci n'est pas maîtrisé,
- **Nécessaire**, compte tenu des caractéristiques de l'environnement (incertitude et risques), des besoins managériaux (focaliser l'attention des managers sur des éléments d'objectifs non-financiers, susciter la motivation, inciter à l'innovation),
- **Maîtrisable** (en tout ou partie), comme toute déviation, il n'existe qu'au travers des normes établies par des actions de contrôles et des sanctions associées.

III. Proposition d'un cadre d'analyse de la maîtrise du *slack* budgétaire

L'objectif de cette section consiste à présenter notre proposition de cadre d'analyse de la maîtrise du *slack* budgétaire. Celui-ci se fonde sur les théories de la déviation et de la criminologie. Pour en faciliter sa compréhension, nous proposons de définir dans une première sous-section : les hypothèses que nous considérons comme fondamentales dans le cadre de notre recherche, la deuxième sous-section étant consacrée à la présentation de notre cadre d'analyse en « quatre temps ».

³² Un niveau modéré de *slack* a un impact positif sur l'innovation, un trop faible comme un trop fort niveau de *slack* peut avoir un effet négatif sur l'innovation.

3.1- Les hypothèses fondamentales retenues

Sur la base de notre revue de littérature, nous présenterons dans cette sous-section les deux « grandes typologies » d'hypothèses fondatrices de notre cadre d'analyse. La première concerne les théories de la déviance et la criminologie, la seconde le cadre constitutif de *slack* budgétaire.

3.1.1. Les hypothèses autour des théories de la déviance et de la criminologie

Nous proposons de définir nos hypothèses de recherche à partir du cadre d'étude de la criminalité défini par Sutherland (1936) précisé *supra*. Il s'agit des normes, de la transgression et des sanctions.

Les normes

Concernant le cadre normatif, il convient de relever que **toute action est orientée vers une norme de référence** et qu'une **déviance s'inscrit en regard d'une norme partagée par un groupe social**. Par ailleurs, une norme n'est **pas figée dans le temps et l'espace**, elle peut évoluer, par conflit de légitimité ou négociation et peut être **l'objet d'un apprentissage**. Enfin chaque **groupe culturel dispose de normes qui lui sont spécifiques**.

La transgression

S'agissant de la transgression, il convient de relever que celle-ci **se définit par un jugement porté sur des actions** : cette hypothèse sous-tend l'idée que la déviance existe par le référentiel qui la caractérise, et par la capacité à identifier ces actions.

Ainsi, selon notre perspective, **c'est le contrôle qui crée la transgression**. Plus exactement, c'est le repérage et la prise en compte d'un comportement par les instances et les institutions du contrôle qui le désigne comme déviant (Honoré 2006).

Par ailleurs, **le comportement déviant peut avoir d'autres projets que de porter atteinte à des individus ou à l'organisation. Il peut même être désiré, voire suscité.**

Cette hypothèse sous-tend l'idée que la déviance est souvent le moteur de l'innovation et du progrès constant (Alter, 2000).

En outre, **la déviance s'inscrit dans un processus d'apprentissage** : Becker observe qu'il existe ainsi plusieurs phases : l'apprentissage technique, l'apprentissage de la perception des effets ; l'apprentissage du goût pour les effets. De même, souligne Alter (2000), il existe bien un apprentissage de la transgression des règles qui obéit à une découverte progressive des « avantages » de la déviance, puis à la création d'une identité de ce type.

Enfin, **la déviance est une notion relative** à double titre, celle-ci dépendant du groupe dans lequel elle est constatée. Il existe des normes différentes pour des sous- groupes d'un même ensemble social. Par ailleurs, au sein d'un même groupe, le « niveau » de déviance peut varier en fonction de la typologie des contrôles, de la période, de l'instance ou de l'individu qui portera le jugement sur la transgression. Notons qu'un **comportement perçu comme déviant par un des partenaires de la relation ne peut être répété indéfiniment.** Il conduira soit à la rupture, soit à une forme quelconque de tolérance, auquel cas, il cessera d'être déviant.

La sanction

La sanction marque le sentiment de **réprobation d'un acte jugé comme transgressif.** Selon la perspective des théories de la déviance et de la criminologie, **l'absence de sanction (négative) signifie l'accord du groupe à la transgression et marque ainsi l'évolution du cadre normatif. En revanche, la sanction vient renforcer la légitimité de la norme.**

En outre, le **degré de sanction est fonction du degré de déviance constaté** : les sanctions associées à une même action de déviance peuvent **varier en fonction du**

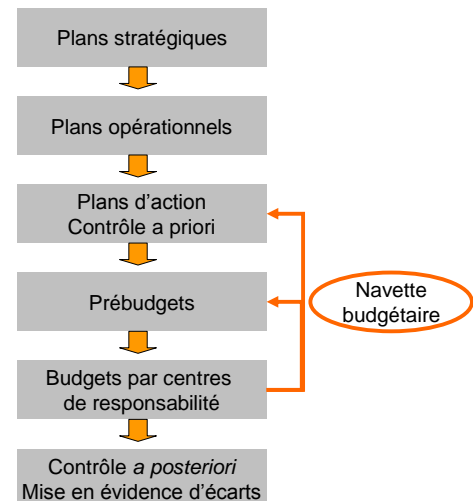
contexte dans lequel le jugement est porté : cette hypothèse conforte l'idée que, pour une même action, le niveau de sanction, comme celui de déviance associée peut varier selon la nature du jugement porté et du référentiel normatif.

3.1.2. Les hypothèses autour de la constitution du *slack* budgétaire

La constitution du *slack* budgétaire se réalise **en phase d'élaboration budgétaire**. Elle se fonde sur **l'asymétrie d'information existant entre les participants** au processus de construction du budget.

Berland (2002, p. 24) souligne que le point de départ d'un budget réside en principe dans son intégration avec le plan stratégique et opérationnel. Ce dernier se décline en une série de plans d'actions qui donneront lieu à des « pré-budgets », puis à des budgets, par centre de responsabilité. La « navette budgétaire » fait le lien entre les opérationnels et la direction chargée de réaliser le budget. La mise en évidence **d'écarts par**

Les phases « Classiques » du processus budgétaire (Berland, 2002, p25)



rapport au budget, se réalise à partir de contrôles a posteriori. Dans ce schéma, la création de *slack* budgétaire peut s'opérer **jusqu'à la validation du budget par centre de responsabilité**. En revanche, **la détection de *slack* budgétaire peut être réalisée au cours des phases de « pré-budget » et de budget** du processus décrit *supra*, c'est-à-dire tant lors des phases d'élaboration budgétaire, que lors de contrôles *a posteriori* du budget validé.

3.2- Les quatre dimensions d'analyse du *slack* budgétaire

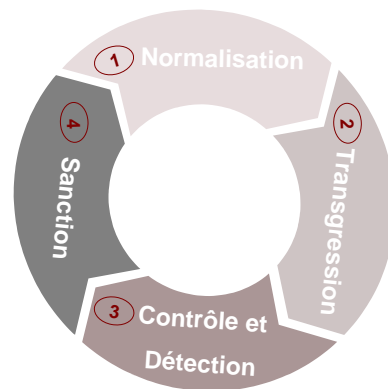
Assimiler la création de *slack* budgétaire à un acte déviant nous conduit à la considérer comme un phénomène à maîtriser.

Quatre dimensions constituent notre cadre conceptuel de la déviance et de la criminologie ; la norme, la transgression, le « contrôle et la détection », et la sanction. L'étude de la maîtrise de la création de *slack* budgétaire au cours du processus de budgétisation, requiert ainsi selon notre approche une analyse sur chacune de ces quatre dimensions

Notons que, comme le décrit la figure 10, ces quatre dimensions forment une séquence en boucle agissant sur chacune de ces composantes.

En effet, la transgression s'entend uniquement au regard de normes définies et donc du processus de normalisation. Ainsi, toute évolution de la norme agit sur le constat de transgression. Par ailleurs, la sanction et le constat de transgression sont associés aux actions de contrôle et de détection. Enfin, la sanction, par son effet dissuasif et son intensité, vient renforcer l'affirmation de la norme, ou au contraire la faire évoluer.

Figure 10 : Les quatre dimensions d'analyse de la déviance



Une fois défini, ce cadre d'analyse nous amène à nous interroger sur le regard porté par le chercheur sur son objet d'étude. En effet, selon l'angle d'approche (en fonction des acteurs de référence), la norme de *slack* budgétaire tolérée pourrait vraisemblablement connaître des variations ou des nuances. Aussi, pour des raisons pratiques nous envisageons d'étudier ces quatre dimensions principalement sous l'angle du contrôle de gestion.

De façon plus précise, chacune de ces dimensions fait état de plusieurs modalités théoriques. Concernant la normalisation : il peut s'agir du renforcement, d'une évolution ou d'un abandon d'une norme existante.

Dans la même veine, la transgression d'une norme peut s'opérer soit dans un registre d'acceptation par le groupe en charge de son contrôle soit au contraire, à un niveau jugé non tolérable par le groupe.

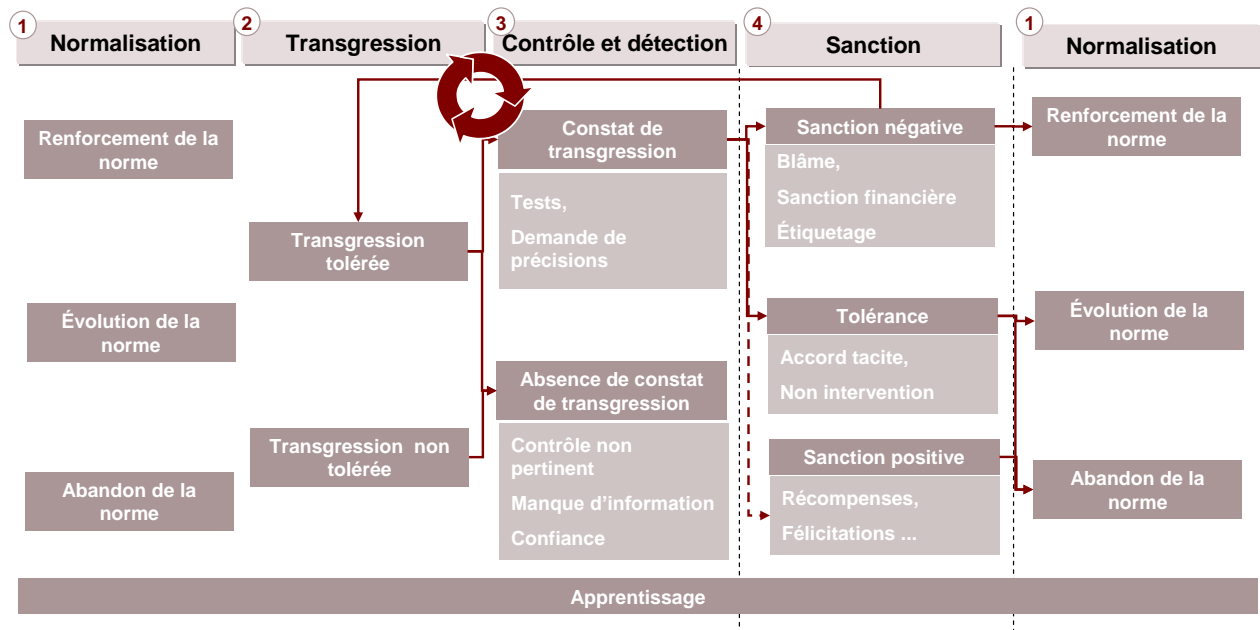
Pour Onsi (1973) et Merchant (1985b), un système de détection du *slack* permet de limiter sa création, mais ce système dépend de la précision de la mesure de la performance et de la précision des standards qui ne peuvent exister que dans un environnement stable et structuré. Ainsi, nous envisageons deux modalités de contrôle et de détection : une capacité ou une incapacité à identifier la transgression. Au regard des théories de criminologie, il convient de souligner le **lien potentiel entre les techniques de contrôle et de détection et celles de transgression**. (La criminologie moderne souligne en effet l'escalade de la complexité des techniques de transgression et de fraude en lien avec celles des moyens de contrôle et des détections).

Enfin, s'agissant de la sanction, de façon générale, nous identifions trois natures graduelles de réactions, la « sanction positive », la tolérance et la « sanction négative ». Celles-ci sont évidemment liées à la capacité de contrôle et de détection. Notons que cette dernière dimension agit théoriquement à la fois sur le processus de normalisation (une norme faisant l'objet d'une « sanction négative », tend à renforcer la légitimité de la norme) et, par son effet dissuasif, sur le processus de transgression (plus la sanction sera dissuasive et moins l'individu sera enclin à transgresser).

Notons que l'ensemble de ce dispositif s'intègre dans un processus d'apprentissage.

Au final, nous pouvons résumer notre cadre théorique au travers de la figure 11 ci-dessous :

Figure 11 : Le cadre théorique d'analyse du slack budgétaire, inspiré des théories de la déviance et de la criminologie



Synthèse du chapitre III :

A travers la revue de littérature, les deux premiers chapitres nous ont permis de dresser un panorama du slack budgétaire (au niveau de son impact sur l'organisation et de ses déterminants) et des concepts de déviance et de criminologie.

En reprenant à notre compte la formulation d'Honoré (2006) selon laquelle il n'y aurait de déviance sans contrôle et que l'objectif du contrôle serait de la piloter.

Le présent chapitre, tente de construire un parallèle entre déviance et slack budgétaire.

En déformant son information budgétaire, par une surestimation des besoins de ressources ou une sous-estimation des capacités productives, le manager responsable de budget propose une vision déformée **de sa réalité**. Ceci peut constituer selon nous un acte déviant au regard d'une norme de « slack budgétaire toléré » par le contrôle.

Dans cette perspective, en partant du cadre de recherche du criminologue Sutherland nous identifions dans un premier temps trois séquences d'analyse : la mise en place et le partage des normes, le jugement de conformité, résultant de la mise en perspective des actions de détection et de contrôle vis-à-vis des normes et la réponse apportée par les membres du groupe : tolérance ou réprobation et sanctions.

Ainsi, notre approche théorique nous conduit à envisager l'existence d'une « norme de slack budgétaire toléré », à partir de laquelle l'acte de création de marge de manoeuvre sera considéré comme une pratique déviante. Cette transgression s'inscrit dans le cadre d'un dispositif de détection et de contrôle, dont le contrôle de gestion, par sa fonction au sein de l'organisation, est un des acteurs principaux. Enfin, la sanction constitue le moyen de réprobation de l'acte de création de slack budgétaire. Il s'agit, bien entendu, dans ce cadre de sanctions psychiques (offenses verbales, ignorances, dénis, stigmatisation, honte, culpabilité, remords, craintes, etc.) ou administratives (licenciement, blâmes, etc.)

Dans ce schéma, la maîtrise du phénomène de création de marge de manoeuvre budgétaire pourrait s'entendre selon quatre axes d'analyses : le processus de normalisation, les modes de transgression, les contrôles et la détection de slack budgétaire et les sanctions associées.

Chapitre 4

Méthodologie

Introduction

A l'appui de la revue de la littérature, les deux premiers chapitres dressent un panorama de l'impact du *slack* budgétaire sur l'organisation et présentent ses déterminants. Les travaux effectués à ce jour témoignent de toute la complexité de la dynamique sous-jacente à la création de *slack* budgétaire. Leurs résultats divergents, complémentaires et contradictoires témoignent de l'existence d'un réseau d'influences « interreliés ».

A partir des principales caractéristiques des théories de la déviance et de la criminologie relevées dans le chapitre III, nous avons tenté de construire un cadre de recherche en vue d'analyser le phénomène de *slack* budgétaire. Cette perspective nous conduit à considérer que le *slack* est nécessaire, et qu'il revient au contrôle de le maîtriser (*// n'existe de déviance sans contrôle, et l'objectif du contrôle est de la piloter*).

Sept entretiens exploratoires menés notamment auprès de contrôleurs de gestion de sociétés de taille significative, nous ont permis : de confirmer l'intérêt d'un tel sujet et d'affiner notre appréhension de ce phénomène. En outre, au regard de la sensibilité du sujet, ils nous ont confirmé l'intérêt d'étudier ce phénomène dans le cadre d'une étude longitudinale. En effet, ce phénomène né de l'asymétrie d'information et des interactions entre les individus, ne peut, selon nous être appréhendé complètement sans une compréhension de l'environnement, du contexte et de ses acteurs. L'observation des comportements dans la durée, la mise en confiance des interviewés et l'obtention de

données sensibles nécessaires à ce type d'étude sont autant d'éléments qui confortent selon nous ce type de démarche de recherche.

Ainsi, **le présent** chapitre est structuré en trois parties. La première section présente le cadre général de notre recherche. La seconde aborde les méthodes de collecte et d'analyse des entretiens exploratoires et leurs résultats. Enfin, la troisième et dernière section présente, de façon détaillée, la méthodologie employée dans le cadre de notre étude de cas.

I. Méthodologie générale de la recherche

Cette section, vise à présenter la méthodologie générale de notre recherche. Elle s'organise en 3 sous parties. Nous présenterons : le cadre général des recherches en sciences de gestion (1.1), l'intérêt de l'étude longitudinale (2.2) et les choix méthodologiques afférents (1.3).

1.1. Les démarches de recherches en sciences de gestion

Les recherches en sciences de gestion sont articulées autour de quatre démarches de recherche, présentées dans le tableau ci-dessous.

Tableau 5 : Cadre intégrateur pour quatre démarches de recherche en sciences de gestion (A. David, 2000)

		Objectifs	
		Construction mentale de la réalité	Construction concrète de la réalité
Démarche	Partir de l'existant (observation des faits ou travail de groupe sur son propre comportement)	Observation participante ou non (I) Élaborer un modèle descriptif du fonctionnement du système étudié	Recherche-action (IIb) Aider à transformer le système à partir de sa propre réflexion sur lui-même, dans une optique participative
	Partir d'une situation idéalisée ou d'un projet concret de transformation	Conception "en chambre" de modèles et outils de gestion (IIa) Élaborer des outils de gestion potentiels, des modèles possibles de fonctionnement, sans lien direct avec le terrain	Recherche intervention (III) Aider, sur le terrain à concevoir et à mettre en place des modèles et outils de gestion adéquats, à partir d'un projet de transformation plus ou moins complètement défini

L'observation non participante (case I) peut prendre trois formes :

- la première consiste à observer la réalité en « **caméra cachée** ». C'est le cas, par exemple, lorsque des chercheurs en marketing étudient le comportement des clients d'une grande surface devant un linéaire de boissons, à partir d'une séquence filmée à leur insu.

- La deuxième consiste à **interroger la réalité par voie d'entretiens**, de questionnaires ou d'expérimentation en laboratoire.
- La troisième correspond à **l'étude longitudinale** qui consiste, par l'analyse de documents et par entretiens, à reconstituer sur une longue période l'histoire et la logique gestionnaire des transformations d'une ou de plusieurs organisations.

L'observation participante (case I également) peut prendre, elle aussi, trois formes principales :

- La première, appelée « **participation complète** » Lapassade (2006) reprend le principe de la « **caméra cachée** », à ceci près que le chercheur est sur le terrain parmi les observés, sans que ces derniers sachent qu'il est chercheur.
- **La participation directe** : le chercheur fait le même travail et vit les mêmes situations que les acteurs qu'il observe, mais ces derniers savent qu'il est un chercheur et qu'il produit un certain nombre d'analyses et de résultats d'une autre nature.
- **la participation en tant qu'observateur** : dispositif dans lequel le chercheur suit les acteurs partout où ils vont et dans tout ce qu'ils font, mais en se contentant d'être un observateur.

La construction « en chambre » de modèles et outils de gestion (case II. a)

Celle-ci peut prendre différentes formes suivant la nature des modèles conçus et le type de savoirs à partir desquels le chercheur travaille.

David (2000) repère trois dimensions qui permettraient de situer les différentes innovations managériales : orientation, relations ou connaissances, degré de formalisation, degré de contextualisation.

La recherche-action (case II. b)

Celle-ci est historiquement ancrée dans les travaux de Lewin et Dewey qui constituent le fondement, entre autres, de l'OD (Organizational Development) puis avec Argyris et Schon (1978) de l'apprentissage organisationnel. Cette vision « militante » de la

recherche a notamment été reprise et systématisée par Argyris et al en 1985, dans un ouvrage intitulé Action Science (David, 2000).

La recherche intervention (case III) :

Ce courant désigne toute recherche dans laquelle il y a intervention directe du chercheur dans la construction concrète de la réalité.

1.2. L'analyse longitudinale

Eu égard à sa sensibilité, l'étude du *slack* budgétaire nécessite d'instaurer un climat de confiance entre le chercheur et les sujets capables de dévoiler certaines informations. Ce climat de confiance peut être instauré grâce à une proximité avec ces interlocuteurs. Dans le cadre d'une telle étude, l'analyse longitudinale, qui consiste à étudier un phénomène au cours du temps, peut favoriser de tels comportements. En outre, Ferreira et Merchant (1992), après avoir étudié les études de terrain en comptabilité et contrôle de gestion, concluent à leur utilité, arguant de leur capacité à rendre compte de problèmes complexes. L'intérêt de ce type de recherche est souligné (non sans humour) par Hamel (1998) qui conclue à la fin d'un article :

Le qualitatif est assurément excessif, sauf à considérer qu'il désigne un lien encore trop souvent ténu avec le terrain ou, dans tous les cas, une insuffisance globale de recherches longitudinales, d'immersions durables dans les entreprises et de mise à l'épreuve réelle et évaluée des concepts et outils élaborés. (Hamel, 1998)

Forgues et al (2003, p. 422), qualifient de longitudinale :

Une famille d'analyse visant à l'étude d'évolutions au cours du temps. Les évolutions peuvent concerner des organisations, des individus, des concepts ou des variables ; elles constituent l'origine des données à analyser. (Forgues et al, 2003, p. 422)

Cette famille d'analyse, de plus en plus fréquente dans la recherche en management (Bergh, 1993), comprend aussi bien des études qualitatives que quantitatives.

On oppose souvent aux études longitudinales les études transversales. Les premières correspondent à des analyses pour lesquelles les données recueillies concernent au moins deux moments distincts, alors que les autres sont des études pour lesquelles les données recueillies concernent un instant donné (Forgues et al, 2003, p. 423).

En reprenant la définition de Menard, Forgues et al (2003, p. 423), dégagent les caractéristiques de l'étude longitudinale :

- 1- les données recueillies portent sur au moins deux périodes distinctes,
- 2- les sujets sont identiques ou au moins comparables d'une période à l'autre,
- 3- l'analyse consiste généralement à comparer les données entre (ou au cours de) deux périodes distinctes ou à retracer l'évolution observée.

Il convient de noter par ailleurs, que pour Zrihen (2002, p. 165), la recherche historique, la recherche ethnologique et les études longitudinales peuvent être considérées, d'une certaine façon, comme des formes particulières d'études de cas.

La période d'analyse

La période d'analyse revient à s'interroger sur les bornes de l'intervalle de temps au sein duquel les données concernant le phénomène étudié sont recueillies. Pour fixer ces limites, Forgues et al (2003, p. 425), considèrent que le premier élément à identifier est la problématique.

Dans notre étude de cas, la problématique est axée sur la maîtrise du *slack* budgétaire. Le temps est alors tout aussi déterminant que les dates jalons de changements (entrée d'un nouveau directeur général, dates du cadrage budgétaire...). En effet, les évolutions de normes comme de comportements (transgression, sanctions...) peuvent nécessiter des périodes temporelles relativement longues avant de constater certains changements. Dans ses recherches sur les comportements déviants, Becker (1963), le montre clairement : les évolutions de comportements dans le domaine de la déviance, se font progressivement dans le temps.

Le nombre de points de collecte de données et les intervalles de temps les séparant

Il existe deux types de moments de collecte de données. Le recueil peut s'effectuer en temps réel ou *a posteriori*, alors que le phénomène est totalement révolu.

Dans notre étude de cas, la collecte d'information est réalisée selon ces deux modalités.

1.3. Les choix méthodologiques

Les principales sources de données primaires dans notre étude sont : l'observation, les entretiens et le recueil de documents internes. Nous présenterons, au cours de cette sous section, les raisons qui ont conduit à ce choix, ainsi que l'influence de ce choix sur la validité et la fiabilité de la recherche.

1.3.1. Le paradigme de la recherche : l'approche interprétative

Les principes épistémologiques épousés par le chercheur influencent la démarche de recherche et le conduisent à des connaissances de natures différentes.

S'interroger sur ce qu'est la connaissance revient à s'interroger sur la nature de la réalité pouvant être appréhendée à travers cette connaissance, c'est-à-dire sur la réalité connaissable. (Perret et Séville, 2003, p. 17).

Pour les positivistes, la réalité existe en soi, « *elle possède une essence propre, elle a une ontologie* ». Pour les interprétativistes et les constructivistes, le monde social est fait d'interprétations. Ces interprétations sont le fruit des interactions entre les acteurs. Pour l'interprétativisme, le processus de création de la connaissance passe par la compréhension du sens que les acteurs donnent à la réalité. Il ne s'agit pas d'expliquer cette réalité mais de la comprendre au travers des interprétations qu'en font les acteurs. Dans ce schéma, le critère de validité d'une telle étude résulte de deux critères principaux selon Pierret et Séville (2003, p. 29) :

Du caractère idiographique³³ des recherches et d'autre part des capacités d'empathie que développe le chercheur. (Perret et Séville (2003, p. 29).

Le cadre paradigmatique de notre recherche est interprétativiste. **Nous considérons en effet, que ce phénomène né de l'asymétrie d'information et des interactions entre les individus, ne peut être appréhendé complètement sans une compréhension de l'environnement, du contexte, et des acteurs.** Son étude nécessite une interprétation des motivations et des enjeux des acteurs. De surcroît, la revue de littérature (chapitre II) révèle que les approches positivistes sur ce domaine, n'ont pas permis d'aboutir à des théories suffisamment robustes pour expliquer totalement ce phénomène.

1.3.2. La méthode qualitative de collecte des données

Les caractéristiques du matériau théorique à partir duquel nous avons construit notre recherche ont largement influencé les choix méthodologiques. Notre cadre théorique est à la fois nourri par une analyse de la littérature concernant le *slack* budgétaire et sur les théories de la déviance et de la criminologie. L'intérêt de se référer à plusieurs théories dans le cadre d'une étude qualitative est souligné par Wacheux.

Un objet de recherche ne peut être appréhendé de manière pertinente par un seul et unique développement théorique. Dans une étude qualitative, le chercheur peut mobiliser plusieurs théories valides pour avoir différentes explications du phénomène. (Wacheux, 1996, p. 83).

L'approche quantitative en matière de recherches sur le *slack* budgétaire a montré quelques limites et difficultés, en particulier dues au fait que ce phénomène soit relativement sensible, confidentiel, officieux et qu'un questionnaire administré rende difficile le fait de déclarer ses marges de manœuvres budgétaires. Dans leur article sur « *le rôle de l'information budgétaire dans la mesure des résultats* », ce point est clairement souligné par Briers et Hirst (1990) qui soutiennent que les études

³³ Les recherches idiographiques se distinguent des recherches de type nomothétique par le fait qu'elles s'intéressent à des événements singuliers, alors que les secondes se concentrent sur la recherche de lois générales en étudiant l'aspect général, régulier et récurrent des phénomènes. Une recherche présente un caractère idiographique si les phénomènes sont étudiés en situation. La compréhension du phénomène est alors dérivée du contexte.

quantitatives avec utilisation de questionnaires transversaux échouent pour une part quant à rendre compte de la dynamique des systèmes de gestion dans le temps.

Les questionnaires donnent très rarement de l'information valable sur des variables sensibles et confidentielles comme celle liées aux comportements politiques, irrationnels et/ou dysfonctionnements. (Briers et Hirst, 1990)

En outre, Blanchette (2001) souligne que l'étude d'un tel phénomène nécessite plutôt un mode de recherche basé sur une observation partant sur un temps relativement long, plutôt que l'administration de questionnaires.

L'idéal aurait été une étude en cours de processus budgétaire, ce qui aurait possiblement permis une description et une évaluation plus précise des marges de manœuvre budgétaires souhaitées et créées....Pour ce faire, il aurait fallu consacrer une période de temps plus ou moins longue (selon le processus budgétaire en place dans l'entreprise) à l'observation du comportement des individus.(Blanchette, 2001, p. 249)

Au final, dans le cadre de notre recherche, les méthodes qualitatives de recueil de données se sont donc imposées comme le moyen le plus pertinent d'accès au réel.

Nous entendons par méthodes qualitatives, les méthodes des sciences humaines qui recherchent, explicitent, analysent des phénomènes (visibles ou cachés). Ces phénomènes, par essence, ne sont pas mesurables (une croyance, une représentation, un style personnel de relation à autrui, une stratégie face à un problème, une procédure de décision...). Ils ont des caractéristiques spécifiques des « faits humains » (Mucchielli, 1994).

Les techniques de collecte mises en œuvre

L'observation

Comme il a été précisé *supra*, la révélation de *slack* budgétaire est un sujet sensible au sein d'une organisation. Les méthodes qualitatives de recueil des données, assurant un

contact direct entre le chercheur et l'objet de recherche, se sont donc imposées comme étant le moyen le plus pertinent pour accéder au réel.

L'observation *in situ*, est un moyen qui permet de dégager les interactions, d'appréhender les comportements au sein de l'organisation.

L'observation est une méthode de collecte de données par lequel le chercheur observe de lui-même, de visu, des processus ou des comportements se déroulant dans une organisation, pendant une période de temps délimitée. L'observation constitue un mode de recueil alternatif de l'entretien dans le sens où le chercheur peut analyser des données factuelles dont les occurrences sont certaines, plutôt que les données verbales dont l'inférence factuelle est sujette à caution. (Baumard et al., 2003, p. 239)

En complément de l'observation, un certain nombre d'entretiens ont été menés, pendant et après l'observation participante.

Les entretiens

Pour définir un entretien, nous reprendrons la présentation de Baumard et al. (2003, p. 235) selon laquelle :

Un entretien est une technique destinée à collecter, dans la perspective de leur analyse, des données discursives reflétant notamment l'univers mental conscient ou inconscient des individus. Il s'agit d'amener les sujets à vaincre ou à oublier les mécanismes de défense qu'ils mettent en place vis-à-vis du regard extérieur sur leur comportement ou leur pensée. (Baumard et al., 2003, p. 235)

L'analyse de Hugues (1997) nous a amené à développer notre réflexion quant au type d'entretien utilisé dans la recherche, notamment en termes de liberté accordée à l'interviewé et d'implication du chercheur. Ces questions sont prépondérantes car elles sont le cœur même de la validité de la recherche entreprise.

Si l'on veut avoir accès au rôle, au-delà de l'activité, une certaine proximité doit être créée entre l'intervieweur et l'interviewé. Parallèlement, Hugues (1997) souligne

combien sur le sujet du métier les interlocuteurs peuvent avoir tendance, inconsciemment ou non, à transformer la réalité dans leurs discours.

Une partie des problèmes de méthode que rencontre l'étude des comportements au travail réside dans le fait que ce sont ceux qui exercent un métier qui le connaissent le mieux et qui fournissent les données de l'analyse. Ils risquent de joindre une connaissance très sophistiquée et tactique des relations sociales appropriées à une très forte volonté de refouler et de dénier la réalité profonde de ces relations, auxquelles s'ajoute, chez les professions de statut élevé, une grande habileté verbale pour interdire aux autres de penser et de discuter ces relations (Hugues, 1997, p. 76).

Dès lors, quel degré de liberté doit-on laisser à l'interviewé, et quelle influence le chercheur doit-il avoir sur son interlocuteur ?

Pour répondre à cette question, nous reprendrons l'analyse de Romelaer (2000) qui souligne que l'entretien « semi-directif centré » apparaît comme le compromis optimal entre la liberté d'expression du répondant et la structure de la recherche. Loin de la double castration (frustration) – de la curiosité du chercheur et de la liberté d'expression de l'interviewé évoqué par Kaufmann -, l'entretien semi-directif centré laisse la porte ouverte « aux surprises du terrain ». Kaufmann rappelle d'ailleurs, que l'intervieweur ne doit pas craindre de s'impliquer, voire de donner son opinion dans les interviews. En effet, la question de l'influence de l'intervieweur semble moins pernicieuse que celle du non engagement de l'interviewé.

Notre perspective dans cette recherche s'est finalement apparentée à celle préconisée par Baumard et al. (2003), considérant qu'il faille se montrer flexible, en fonction de l'attitude des interlocuteurs et des sujets abordés.

Les données secondaires internes

L'activité exercée au sein d'Eliaance en tant que contrôleur de gestion, nous ont permis d'obtenir des données secondaires, denses et très riches d'enseignements. Ces

données, pour la plupart confidentielles, auraient été difficiles à obtenir sans le statut de « participant ».

Les données secondaires externes sont de l'information déjà produites par des organisations ou des personnes privées. Elles n'ont pas été recueillies pour répondre aux besoins spécifiques du chercheur, mais elles constituent de véritables sources de données secondaires pour celui qui les consulte...Ces documents ne sont pas toujours facilement accessibles. Leur consultation peut être limitée par des raisons de confidentialité. De plus, certaines informations sont difficilement repérables. L'accès aux données secondaires internes n'est donc ni automatique ni facile (Baumard et al, 2003, p. 251).

L'étude des documents internes porte à la fois sur :

- Les notes interne de direction diffusées auprès des différentes directions (ex : lettre de cadrage budgétaire de la direction, décisions de comité de direction...)
- Les documents internes du contrôle de gestion (consignes de la direction, informations des opérationnels, dossiers d'investissements...)
- Les comptes rendus de revues budgétaires et de comités de préparation budgétaire,
- Les fichiers budgétaires (des établissements, des directions régionales et du siège).

Les écueils des données secondaires

Les pièges de l'analyse des archives et de documents internes sont nombreux. Les sources documentaires peuvent être difficilement utilisées seules : la validation de ces documents, et les informations de contexte sont nécessaires pour une bonne interprétation de ces données (Baumard et al, 2003).

Il n'est pas rare qu'à partir d'une même base de données organisationnelles, on puisse créer de multiples représentations de la réalité complètement contradictoires. (Baumard et al, 2003, p. 252

Même si notre positionnement en tant que Contrôleur de Gestion au siège a favorisé quelque peu la compréhension des documents internes (par la connaissance du contexte, des acteurs et du niveau de validation des données), différentes précautions ont été prises. **Les documents internes, antérieurs à notre prise de fonction, ont été corroborés avec les entretiens réalisés, et ont fait l'objet d'une explication du contexte et du niveau de validation des données par les contrôleurs de gestion en poste lors de la période de référence.**

Par ailleurs, les données utilisées lors de notre participation (en tant que contrôleur de gestion), ont fait l'objet, dans leur intégralité, d'un recoupement avec les entretiens réalisés et d'une explication du niveau de validation interne (certains documents peuvent ne pas avoir fait l'objet d'une validation par la hiérarchie, et pourrait donner, de fait, une image erronée de la réalité).

La démarche générale de collecte d'information

La démarche générale de la collecte d'information s'articule en quatre phases :

- Une phase d'entretiens « **exploratoires** » (de mai 2004 à février 2005) :

La collecte de données se fonde sur des entretiens semi-directifs, avec des contrôleurs de gestion et des responsables commerciaux.

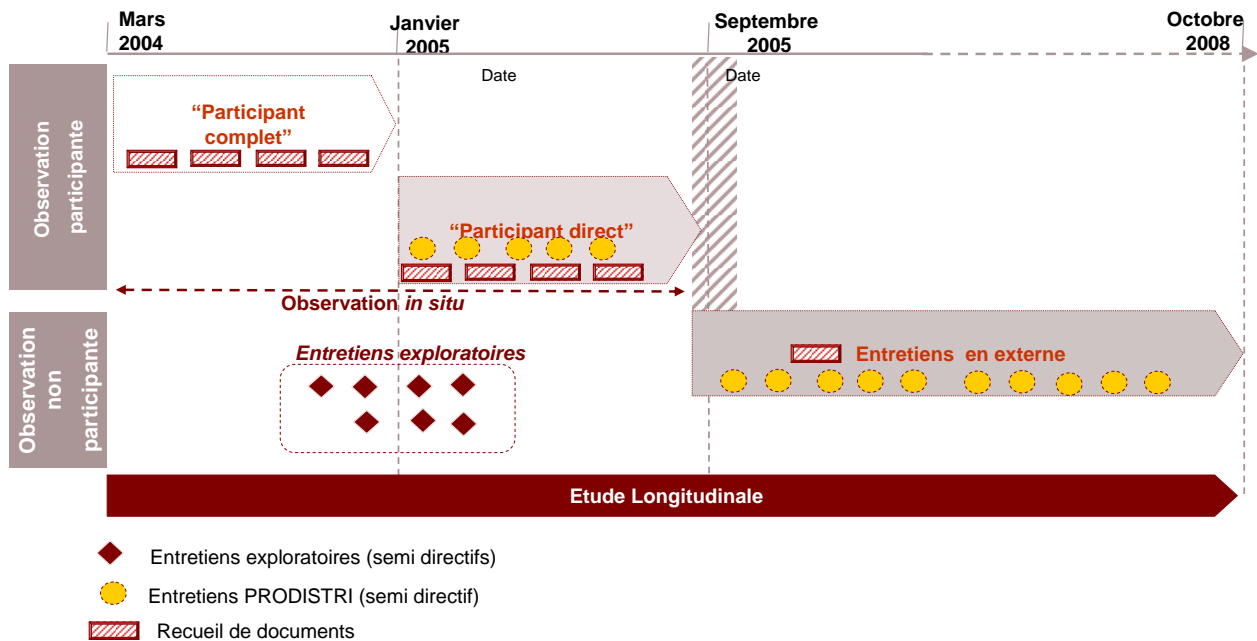
- Une phase d'observation « **participant complet** » (de mars 2004 à Janvier 2005) : La collecte de données est réalisée à partir de l'observation et du recueil de documents internes.

- Une phase d'observation « **participant direct** » (de janvier 2005 à Septembre 2005) :

La collecte de données est réalisée à partir : de l'observation, du recueil de documents internes et d'entretiens menés en interne,

- Une phase d'observation « **non participante** » (d'octobre 2005 à octobre 2008) : Cette collecte de données primaires se fonde sur les entretiens et différents documents internes.

Figure 12 : Représentation schématique de notre démarche générale de recherche



Les difficultés rencontrées dans une recherche sur la déviance ou la criminologie

La nature de l'objet étudié : la déviance, pose nécessairement quelques difficultés. En règle générale, les déviants prennent grand soin de conduire leurs activités en secret. Ces formes de dissimulation génèrent deux sortes de difficultés pour la recherche.

Il faut d'abord trouver les personnes auxquelles on s'intéresse :

Si l'on veut étudier le partage des honoraires entre les chirurgiens et médecins généralistes, comment faire pour découvrir, puis obtenir, une entrée auprès de ceux qui pratiquent ces arrangements ? (Becke, 1963, p. 193)

Une fois qu'on les a découverts, il faut les persuader qu'ils peuvent, sans risque, discuter avec vous du problème de déviance.

Mais celui qui étudie la déviance rencontre encore d'autres difficultés. S'il prétend donner un compte rendu précis et complet de ce que font les déviants, de leur mode d'association, et ainsi de suite, il doit passer au minimum quelque temps à les observer dans leur contexte habituel lorsqu'ils vaquent à leurs activités ordinaires.

Ceci signifie que le chercheur peut dans certains cas, « *adopter pendant un temps un horaire pour lui inhabituel, et pénétrer des zones inconnues et éventuellement dangereuses de la société* ».

En outre, le processus nécessaire pour **gagner la confiance** de ceux que l'on étudie peut **être très coûteux en temps, et des mois peuvent s'écouler dans une attente infructueuse pour trouver une entrée.**

Ce type de recherche prend donc plus de temps que des recherches comparables conduites dans des institutions respectables.(Becker, 1963, p. 193)

Becker considère ces difficultés comme résolubles. Mais les problèmes moraux qu'implique toute étude de la déviance sont plus difficiles à maîtriser. Cette question constitue un des aspects d'un problème plus général, celui du point de vue que le chercheur doit adopter vis-à-vis de son sujet d'étude, du jugement qu'il doit porter sur ce qui est conventionnellement tenu pour mal et des sympathies qu'il ressent pour telle ou telle catégorie. Ces problèmes se posent, naturellement, dans l'étude de n'importe quel phénomène. Ils sont susceptibles d'être aigus quand on étudie la déviance, dans la mesure où les pratiques et les personnes sur lesquelles porte l'investigation sont conventionnellement blâmées.

Quel point de vue faut-il adopter pour décrire organisations et processus sociaux, en particulier ceux qui sont en rapport avec la déviance ?

Etant donné qu'il existe généralement plusieurs catégories de participants dans une organisation ou un processus social quelconque, il nous faut choisir et prendre le point de vue de l'un ou de l'autre de ces groupes, ou bien celui d'un observateur extérieur.

Comme l'a remarqué Herbert Blumer, (1962) les gens agissent en construisant des interprétations de la situation dans laquelle ils se trouvent, puis en ajustant leur conduite pour faire face à cette situation. En conséquence, il est nécessaire de solliciter l'avis de la personne ou du groupe (l'acteur) dont le comportement nous intéresse, et comprendre le processus d'interprétation à travers lequel il construit ses actions.

*Pour comprendre ce processus, le chercheur doit prendre le rôle de l'acteur dont il se propose d'étudier le comportement. Puisque l'interprétation est construite par l'acteur sous forme d'objets désignés et appréciés, de significations acquises et de décisions prises, le processus doit être considéré du point de vue de l'acteur. **Essayer de saisir le processus d'interprétation en restant à l'écart, comme l'observateur dit « objectif », et en refusant de prendre le rôle de l'acteur, c'est risquer la pire forme de subjectivisme : celle dans laquelle l'observateur objectif au lieu de saisir le processus d'interprétation tel qu'il se produit dans l'expérience de l'acteur, lui substitue ses propres conjectures** (Blumer, 1962, p. 188).*

Dans la représentation de la déviance que propose la sociologie, les personnages semblent donc être, davantage encore que dans d'autres processus sociaux, soit des héros, soit des scélérats. Nous mettons en évidence la dépravation des déviants ou la dépravation de ceux qui cherchent à leur imposer des normes sociales.

Pour Becker (1963, p. 198), il faut se défendre contre ces deux positions. Nous devons les considérer simplement comme une forme de comportement que certains désapprouvent et que d'autres apprécient, et étudier les processus selon lesquels ces deux perspectives se constituent et se perpétuent. Peut-être la meilleure précaution à prendre contre ces deux extrêmes réside-t-elle **dans un contact étroit avec les gens que nous étudions.**

Comme toutes les activités humaines, la déviance peut être considérée comme une activité collective. Qu'en résulte-t-il ? Cette perspective d'ensemble peut être considérée comme « interactionniste ». Dans sa forme la plus simple, celle-ci veut que

nous prenions en compte toutes les personnes impliquées dans chaque épisode de déviance présumée. Selon Becker (1963), nous découvrons alors que « **ces activités nécessitent la coopération, déclarée ou tacite d'un grand nombre de personnes ou de groupes. Ainsi, pour Becker (1963, p. 207)** ces observations, à elles seules, « jettent un doute sur les théories qui cherchent l'origine des actes déviants dans la psychologie individuelle ».

Si nous considérons la déviance comme une activité collective, nous nous apercevons immédiatement que les gens agissent en surveillant les réactions des autres personnes impliquées dans cette action. Ils prennent en compte la manière dont leurs semblables jugent ce qu'ils font, ainsi que l'influence de ce jugement sur leur prestige et leur rang social.

1.3.3. L'analyse de données, validité et fiabilité de la recherche

L'une des questions qu'un chercheur doit se poser est de savoir comment sa recherche peut être à la fois rigoureuse et réappropriable (réutilisable) par d'autres (Drucker-Godard et al. 2003, p. 257). Dans le cadre de recherches qualitatives, validité et fiabilité ne sont pas « testées », mais des précautions peuvent être prises afin de s'en assurer.

Le codage

Notre analyse est à la fois déductive et inductive. Déductive, parce que les dimensions analysées, ainsi qu'une partie des facteurs identifiés ont fait l'objet d'un repérage dans la littérature, en parallèle du recueil des données.

Mais elle est également inductive, dans la mesure où ces dimensions, au fur et à mesure de l'analyse, ont été affinées.

Dans les différentes étapes de notre étude, le codage a été réalisé à partir d'une grille émanant de la revue de la littérature relative au *slack* budgétaire et à la déviance, puis enrichi à partir des entretiens exploratoires « *in situ* » (Miles et Huberman, 1984).

L'essentiel de notre travail a consisté à regrouper les informations dont nous disposions grâce à un codage ouvert, tel que défini par Angot et Milano (2003, p. 177).

Le codage ouvert consiste essentiellement à nommer et catégoriser les phénomènes grâce à un examen approfondi des données. Le principe consiste alors à comparer les données et à les classer en ensembles et sous ensembles selon leur similarité. (Angot et Milano, 2003, p. 177)

Validité et fiabilité de la recherche

La validité de la recherche est assurée par une triple précaution. Tout d'abord, nous avons multiplié les sources de données (des entretiens avec des types d'interlocuteurs différents, des notes internes, des périodes de temps différentes) ; ensuite, nous avons utilisé différents types de données : des enregistrements d'entretiens, des notes internes, et des données quantitatives du budget.

Par ailleurs, nous avons veillé à faire valider nos observations par des acteurs clés de l'organisation (contrôleur de gestion, directeur de l'offre, directeur régional,...)

Ainsi une triple « *triangularisation* » a été menée (méthode, sources de données, types de données). Comme Miles et Huberman (2003, p. 482), nous l'envisageons davantage comme une alternative à la validation et un moyen de corroboration des informations.

Tableau 6 : Les trois typologies de triangularisation des données utilisées dans notre recherche

Phase d'étude	Triangularisation des méthodes	Triangularisation des sources de données	Triangularisation des types de données
Entretiens exploratoires	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Entretiens 	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Interlocuteurs de différents niveaux (Contrôleur de gestion, responsable commercial) ➤ Interlocuteurs de différentes sociétés 	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Enregistrement des entretiens
Observation participante	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Analyse de discours ➤ Analyse de documents écrits ➤ Entretiens ➤ Observations 	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Interlocuteurs de différents niveaux (Directeur, Contrôleur de gestion, Responsables administratifs,...) ➤ Interlocuteurs de différents lieux (Direction Régionale, Siège, Établissements) ➤ Période de temps ➤ Documents internes 	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Textes qualitatifs (notes internes, rapport des commissaires aux comptes,...) ➤ Données quantitatives du budget ➤ Enregistrement des entretiens
Observation non participante	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Analyse de discours ➤ Analyse de documents écrits ➤ Entretiens ➤ Observations 	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Interlocuteurs de différents niveaux ➤ Interlocuteurs de différents lieux ➤ Période de temps ➤ Documents internes 	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Données quantitatives du budget ➤ Enregistrement des entretiens

Enfin, grâce à un travail de relecture minutieux des entretiens, nous avons tenté d'identifier des enchaînements **d'indices et de preuves**. Afin de laisser le lecteur juger de la pertinence de l'analyse proposée. Nous avons intégré, pour l'ensemble des éléments clés de notre réflexion, des extraits des entretiens susceptibles de fiabiliser notre propos.

II. Les entretiens exploratoires

Cette section vise à détailler les éléments de recueil et d'analyse des entretiens exploratoires menés en amont de l'étude de cas (1.1) et à présenter les résultats de l'analyse et leurs conséquences sur notre recherche (1.2).

2.1- Le recueil et l'analyse des données issues des entretiens exploratoires

En parallèle à l'observation participante, sept entretiens exploratoires (semi-directifs, d'une durée comprise entre 45 minutes et 2h15) ont été menés entre mars 2004 et février 2005. Comme précisé *supra*, ces entretiens ont été réalisés auprès de types d'interlocuteurs et de sociétés différentes (la liste de ces entretiens est précisée dans le tableau ci-dessous). Ces contacts ont pour la plupart été obtenus par le réseau des anciens élèves du DESS Contrôle de Gestion et Audit Interne de l'IAE de Bordeaux.

Tableau 7 : Synthèse des sept entretiens exploratoires menés dans le cadre de notre recherche

ENTREPRISES	Activité/ Secteur	Fonction	Nom	Durée de l'entretien
ORANGE DISTRIBUTION	Service Télécommunication	Contrôleur de gestion	Eric G	1h30
ORANGE DISTRIBUTION	Service Télécommunication	Responsable Commercial	Thierry G	1h
LAFARGE GRANULATS	Industrie Ciment - Granulat	Contrôleur de gestion	Carole F	2h15
LOXAM RENTAL France	Location de matériel pour le BTP	Contrôleur de gestion	Bruno B	1h15
LOXAM RENTAL France	Location de matériel pour le BTP	Responsable d'agence	Christophe B	45 minutes
UBISOFT	Technologie Éditeur de logiciel	Contrôleur de gestion	Anne B	1h30
COFINOGA	Crédit à la consommation	Contrôleur de gestion	Cécile G	50 minutes

Ces entretiens ont été menés sur la base d'un guide d'interview et ont fait l'objet d'un enregistrement et d'une retranscription intégrale (environ 70 pages dactylographiés). L'analyse des entretiens a été réalisée conformément à la technique de codage précisé supra.

Cette étude exploratoire visait principalement à comprendre :

- Le fonctionnement budgétaire de ces organisations,
- Les modalités de création de *slack* budgétaire,
- Les modalités de détection et de contrôle,
- Les types de réactions du contrôle de gestion et de sa hiérarchie en présence de *slack budgétaire avéré*.

2.2. Les résultats des entretiens exploratoires et l'affinement du cadre de la recherche

Les sept entretiens exploratoires menés dans le cadre de cette recherche, visaient à cerner davantage la problématique du *slack* budgétaire. Notre objectif étant de comparer ces données avec les éléments relevés lors notre activité de contrôleur de gestion, il nous paraissait important d'étudier certains points, plus particulièrement pour tenter de répondre à des questions telles que :

- Peut-on quantifier un montant de *slack* budgétaire créé ?
- Quelles sont les techniques de création du *slack* budgétaire connues ?
- Existe-t-il des techniques de détection et de contrôle du *slack* budgétaire mises en œuvre par le contrôle de gestion ?
- Plus largement, la création de *slack* budgétaire est-elle une pratique régulière au sein des organisations ? Et comment celle-ci, est abordée par les directions des sociétés ?

L'intérêt de ces entretiens exploratoires consistait à disposer d'un regard externe sur les comportements relevés lors de notre activité de contrôleur de gestion. Ils ont révélé une tendance à agir sur le *slack* budgétaire par l'utilisation de différentes techniques :

Limiter la création de *slack* budgétaire par des consignes budgétaires strictes, ou la **favoriser** par des consignes ambiguës :

Depuis près de deux ans, nos consignes budgétaires ne sont plus aussi détaillées qu'auparavant. A force d'insister, on a enfin pu se faire entendre de la direction, et lui montrer que chaque région avait ses spécificités budgétaires. Du coup, on laisse un certain flou sur le niveau de justification à produire, et les annexes à y associer. Tout cela nous est plutôt favorable, car chacun en vient de son interprétation !! (Anne B, Contrôleur de Gestion Ubisoft).

La rigueur de certaines procédures serait même susceptible de limiter le phénomène :

Les consignes budgétaires sont strictes et extrêmement explicites....Les possibilités d'interprétations sont limitées, et quand nous avons un doute, nous devons consulter notre hiérarchie, autant dire qu'il n'y a pas trop de place à la créativité !! Je ne vois pas trop comment pouvoir créer des marges de manœuvre. (Christophe B, Responsable d'agence LOXAM Rental France)

En outre, l'utilisation d'outils de type ERP semblerait faciliter la comparaison et l'analyse budgétaire, et en cela favoriser la connaissance du potentiel de *slack* budgétaire.

Depuis que l'on est passé sous SAP, c'est beaucoup plus facile pour nous d'analyser l'activité...la comptabilité et le contrôle de gestion fonctionnent sur le même BI (Business Intelligence), ... ils sont sur la même base pour ainsi dire, il n'y a donc plus d'écart.... En plus nous avons installé un module de calcul automatique des provisions, et un développement spécifique nous facilite les prévisions de la tendance...C'est plus comme avant, où on prenait pour religion ce qui nous était fourni (par les managers opérationnels), aujourd'hui, nous avons les moyens de mener des analyses prévisionnelles, et de challenger davantage les commerciaux. (Anne B, Contrôleur de Gestion Ubisoft)

Nous sommes un peu démunis c'est vrai, nos outils actuels ne nous permettent pas de comparer aisément un poste budgétaire d'une année sur l'autre. (Carole F, Contrôleur de gestion Lafarge)

Un des moyens visant à simplifier la tâche de contrôle, consiste à réduire au maximum l'asymétrie d'information entre contrôlés et contrôleurs. Ainsi, la connaissance de l'environnement et des acteurs pourrait simplifier significativement l'activité de vérification :

*Pour éviter la création de marge de manœuvre budgétaire ? Il me semble que **notre moyen le plus efficace c'est de connaître l'activité !!** Les spécificités de chaque agence, la concurrence, le potentiel des zones de business, je pense sincèrement, qu'il n'y a que ça, qui puisse permettre de limiter les abus, d'autant que les salaires, du personnel commercial sont directement rattachés aux objectifs commerciaux !! (Carole F, Contrôleur de gestion Lafarge Granulats).*

Inversement, une méconnaissance de l'activité par l'entité en charge du suivi budgétaire, semble pénaliser le travail de vérification.

*Notre difficulté majeure c'est que **l'on peut parfois être trop loin du terrain**, pour pouvoir être à même de juger de la véracité des informations, on prend ce que l'on nous donne, maintenant, quand on a un doute, on procède à des vérifications. (Anne B, Contrôleur de gestion UBISOFT France)*

Un autre moyen de réduire l'asymétrie d'information consiste à collecter de l'information par des échanges informels ou par des demandes de vérifications sur site :

*Pour les vérifications, on échange beaucoup avec les managers et les **membres de la direction**, on demande parfois, de faire vérifier certaines demandes par des collègues en visite sur place, ...ils vérifient l'état général de ce qui doit être changé, et qui a été incorporé au budget. ... Un exemple ? et bien, les extincteurs !! **Une ligne avait été prévue au budget pour le remplacement d'une dizaine d'extincteurs, qui étaient soit disant périmés !** Le collègue sur place c'est rendu compte qu'ils leurs restaient encore plus d'un an de vie ! On a fait supprimer cette ligne budgétaire, qui vraisemblablement était destinée à se laisser un peu de marge pour l'année en cours ! (Christophe B, Responsable d'agence LOXAM Rental France)*

Certaines vérifications consistent en des inspections par des organes dédiés comme l'audit interne

Pour être transparent, on a eu un problème en 2001, avec les objectifs de certaines agences, elles arrivaient à 250% d'atteinte du budget en milieu d'année, après c'était presque les vacances pour eux ! ... je ne sais pas tout, car je n'étais pas au contrôle de gestion à ce moment là, mais en tout cas, je sais qu'il y a eu une descente de l'audit interne et on ne les a pas loupé ! ... en fait, ils avaient monté un système pour atteindre facilement leurs objectifs commerciaux sur certaines gammes de produits qui leur rapportaient le plus de rémunération...le problème dans ce genre de cas, c'est qu'en favorisant les produits qu'ils jugent les plus rémunérateurs pour eux, ils ne répondent plus à la politique commerciale et à la stratégie du groupe. (Eric G, Orange Distribution)

Dans le processus budgétaire, la confiance reste une des valeurs essentielles dans les rapports entre contrôle de gestion et le reste des équipes.

*On travaille généralement en confiance vis-à-vis de nos partenaires, c'est vrai qu'ils pourraient avoir tendance à tirer le budget à leur avantage, mais finalement, je ne vois pas trop ce qu'ils pourraient faire, le budget de charges de fonctionnement et d'investissements est généralement reconduit d'une année sur l'autre, et les objectifs de chiffre d'affaires sont repris avec une hausse de 5 à 10% de croissance !! **Maintenant, il est vrai que certains ont des tendances naturelles à se faciliter l'existence, on les connaît, on les pousse un peu plus à se dépasser !!** (Eric G, Orange Distribution)*

Je leur fais quand même généralement confiance, car ça fait plus de 4 ans que l'on se connaît, alors maintenant c'est vrai que l'on fonctionne beaucoup sur ce principe, surtout pour les budgets, vous imaginez si on devait tout vérifier ! (Christophe B, Responsable d'agence LOXAM Rental France).

Les sanctions associées au slack budgétaire

Les constats de transgression peuvent prendre une forme variée. Les entretiens exploratoires révèlent une stigmatisation de certains cadres, au motif d'un rappel à l'ordre un peu trop récurrent.

*Trois responsables de service s'en souviennent encore !!! Ils avaient demandé, une rallonge budgétaire, (lors de la constitution du budget), pour organiser un événement commercial, en fait c'était une excuse pour s'octroyer davantage de budget ! **La direction a mal réagi, et nous a demandé de vérifier scrupuleusement le bien fondé de chacune des lignes budgétaires, Et ça fait 2 ans que ça dure, je crois, qu'ils n'auraient pas du s'amuser à ça, au final ils ont tout perdu : leur budget et leurs réputations !** (Carole F, Contrôleur de gestion Larfarge Granulats).*

En outre, selon le degré d'importance de la transgression, les sanctions peuvent aller jusqu'au licenciement.

...Deux responsables de l'affaire de 2001 ont été licenciés à l'issue de la visite de l'inspection générale, ça a été un peu violent, ça reste dans les esprits,...Je crois que l'on fait un peu plus attention maintenant ! (Eric G, Orange Distribution)

L'autorisation de transgression et la complicité du contrôle de gestion

Le contrôle de gestion peut être amené à autoriser certaine transgression, selon le degré d'importance qu'elles présentent vis-à-vis de l'organisation.

*Il nous arrive de **faire volontairement abstraction d'un certain nombre de principes**, (budgétaires), en particulier lorsqu'on sent que c'est important pour le commercial...on déroge à la règle, en autorisant un dépassement. L'année dernière sur la vente d'une gamme de mobiles Nokia, on a autorisé un subventionnement au delà des limites que l'on s'était fixées, mais **on sentait bien, qu'à ce moment là c'était indispensable !** SFR avait attaqué très dur sur ce segment, on ne pouvait pas revoir les principes budgétaires, **on a donc déroge à la règle ! Pour autoriser davantage de budget au commercial** (Eric G, Orange Distribution)*

En outre, ces comportements semblent être facilités lorsqu'un climat de confiance réciproque est instauré.

C'est vrai que les gars du marketing sont forts pour nous imposer leurs visions du monde, avec eux, il faut tout financer ! Au début je ne lâchais rien, je contrôlais toutes leurs demandes, et il m'arrivait très souvent de refuser leurs demandes de budget. Maintenant je les connais parfaitement, ils me demandent plus tout et n'importe quoi, et j'avoue que j'ai peut-être plus tendance à être conciliant, à force, on commence à se connaître ! (Eric G, Orange Distribution)

Le rôle de conseil du contrôle de gestion

Le contrôle de gestion peut jouer le rôle de régulateur et de conseil auprès des managers de budget. Dans certains cas, pour éviter des erreurs d'appréciation manifestes, il peut être en mesure de leur donner un avis et une orientation

Les directeurs de site sont souvent pessimistes, ils ne veulent pas trop prévoir d'activité, car, sur les granulats, on reste quand même dépendant des constructions, la direction les pousse à prévoir un peu plus de chiffre d'affaires,... On a aussi le problème inverse avec des jeunes directeurs de sites, qui veulent marquer les esprits et font des prévisions complètement surdimensionnées, ...dans ces cas là on (le contrôle de gestion) leur conseille de mesurer leurs ardeurs, il est quand même plus simple de faire part d'une surproduction, que d'une sous-production auprès du directeur régional ! (Carole F, Contrôleur de gestion Larfarge Granulats)

Bilan des entretiens exploratoires dans le cadre de notre recherche

Ces entretiens exploratoires nous ont tout d'abord permis de corroborer les constats établis lors d'expériences en contrôle de gestion : La création de *slack* budgétaire semble être une pratique courante dans les organisations dans lesquelles le budget est construit sur la base d'une participation des managers opérationnels. Elle n'en n'est pas

moins secrète et délicate d'approche. Les interviewés nous ont fait part du caractère sensible du sujet. Les responsables d'agence et le responsable commercial, tout en reconnaissant l'existence de ce phénomène, n'ont pas tenu à expliciter davantage les façons de procéder, ou les usages qui en étaient fait. **Nous en déduisons que la confiance des interviewés « créateurs potentiels de slack budgétaire » semble être un facteur déterminant pour la collecte de l'information.**

Ainsi, même si ces entretiens exploratoires ont permis de mettre en lumière un certain nombre de résultats (dont la synthèse est présentée dans le tableau 8 ci-dessous) qui révèlent la pertinence de notre cadre d'analyse, ils confirment surtout **l'intérêt d'utiliser notre expérience de contrôleur de gestion au sein d'Eliance pour l'étude de ce phénomène.**

Tableau 8 : Les principaux résultats des entretiens observatoires

Modalités de création du Slack budgétaire	<ul style="list-style-type: none"> • Justifier des besoins inexistant • Agir sur les stocks • Sous estimer une activité future, pour maximiser ses résultats par rapport à l'atteinte du budget 	
	Limiter la création de slack budgétaire	Favoriser une création « modérée » de slack budgétaire
Moyens de maîtrise a priori	<ul style="list-style-type: none"> • Intégrer des consignes budgétaires strictes et explicites • Détailler les consignes budgétaires • Connaître le fonctionnement des managers de budget 	<ul style="list-style-type: none"> • Négocier en amont du budget • Intégrer du flou et de l'ambiguïté dans les notes de cadrage budgétaire • Développer une complicité entre Contrôle de gestion et les managers responsable de budget
Détection et contrôle	<ul style="list-style-type: none"> • Connaissance/ Proximité avec le terrain • Échange avec « des sachants » de l'organisation • Disposer d'un ERP fiable, pertinent et rapide • Mettre en œuvre des contrôles flashs (audit interne, agents du siège) • Les contrôles ciblés auprès des sujets potentiels 	<ul style="list-style-type: none"> • Échange avec « des sachants » de l'organisation • Connaissance/ Proximité avec le terrain • Disposer d'un ERP fiable, pertinent et rapide
Réaction face au slack	<ul style="list-style-type: none"> • Avertissement du contrôle de gestion aux agents qui ont fauté • « Stigmatiser » certain agents qui transgressent les règles, • Licencier les agents fautifs, 	<ul style="list-style-type: none"> • Conseil du contrôle de gestion pour développer du slack budgétaire • Laisser faire, ne pas réagir

Les pratiques de contrôle de gestion semblent indiquer qu'il existe des techniques visant à détecter le *slack*. Ceci s'exprime en particulier par l'utilisation d'outils spécifiques, comme le système de gestion intégrée (ERP), de vérifications sur site ou par des

analyses approfondies. Parallèlement, il semble exister un ensemble de techniques de création de *slack* budgétaire qui reste propre à chaque société.

Les entretiens exploratoires révèlent par ailleurs, qu'un des moyens les plus efficaces de lutte contre le *slack* budgétaire pour le contrôle de gestion reste la connaissance de l'activité sur le terrain.

Enfin, par l'usage de l'ambiguïté, ou de l'absence de contrôle, dans certains cas, le contrôle de gestion pourrait se rendre **complice du management** opérationnel, pour favoriser la création de *slack* budgétaire.

Les études exploratoires ont conforté un certain nombre de présomptions :

- Il semblerait qu'il existe **des actions de détection et de contrôle spécifiques visant à identifier le *slack* budgétaire,**
- La création du *slack* budgétaire **serait avant tout une action collective,** qui implique d'étudier différents acteurs et pas uniquement les managers responsables de budget,
- Compte tenu de la sensibilité du sujet, il **semblerait nécessaire d'obtenir la confiance des agents pour étudier ce phénomène.**

III. Le recueil et l'analyse de données de l'étude de cas d'Eliance

Les entretiens exploratoires ont favorisé la mise en perspective de l'étude de cas d'Eliance, en particulier en corroborant un certain nombre de constats établis lors de notre activité de contrôleur de gestion. L'étude longitudinale d'Eliance se fonde sur une double démarche de recherche. La première consiste en une **démarche d'observation participante** : sous la forme de « participant complet » de mars 2004 à septembre 2004, puis en tant que « participant direct » de septembre 2004, à fin décembre 2005. La seconde démarche, couvre la période décembre 2005 à septembre 2008. Elle consiste en une « **observation non participante** », sur la forme **d'entretiens et d'analyse de documents**.

Cette section vise trois objectifs : présenter les raisons et l'intérêt du choix de l'entreprise Eliance (3.1), présenter les règles de l'observation participante (3.2) et les entretiens réalisés (3.3).

3.1. Choix du cas étudié

Dans le cadre de nos travaux de recherche, trois raisons principales ont motivé le choix de l'entreprise Eliance.

3.1.1. La nature de la société

La société Eliance propose, de part sa nature, un terrain de recherche passionnant. Avec plus de 2000 employés et un chiffre d'affaires avoisinant les 400 millions d'euros, elle constitue l'un des leaders national du marché de la « **restauration hors foyer** ». La comparaison des pratiques managériales est facilitée par le fait qu'elle dispose d'une vingtaine d'établissements quasiment identiques. En outre, le rachat de la société ELIANCE par l'un de ses principaux concurrents, lors de la période d'étude, renforce l'intérêt de l'analyse du fait d'un bouleversement de stratégie et de style managérial.

3.1.2. La durée de l'étude

L'étude porte sur une durée de plus de 6 ans. Cette période semble intéressante pour analyser et rendre compte de la façon la plus fiable, de l'évolution des comportements et des jeux de pouvoir. Elle nous a permis notamment d'instaurer un climat de confiance avec les acteurs en charge de l'élaboration du budget, nécessaire à l'étude d'un sujet tel que le *slack* budgétaire.

3.1.3. La capacité de collecte d'information

Compte tenu des biais existants autour de la divulgation d'information du *slack* budgétaire, il nous est apparu important, pour ne pas dire primordial, de pouvoir disposer non seulement de compte-rendus d'entretiens, mais également de fichiers et de notes internes.

En outre, notre participation en tant que contrôleur de gestion nous a permis d'établir une relation de confiance, sur la durée, avec de nombreux interlocuteurs, de mettre en lumière la complexité des relations entre les différents acteurs, ainsi, que d'étayer notre analyse à partir de situations pleinement vécues.

Tout ceci eût été beaucoup plus délicat à mettre en œuvre sans le temps d'intégration suffisamment long, ou *a fortiori*, en étant totalement étranger à l'entreprise.

3.2. L'observation participante

3.2.1. Généralités

Cette technique, dérivée des procédés mis au point par les ethnologues a été transposée par les sociologues. Elle constitue un instrument précieux pour l'étude de la vie sociale dans la durée, dans ses aspects les plus complexes, les plus cachés et les plus quotidiens, car elle seule permet d'appréhender ces « impondérables », dont parle Malinowski dans « *Les Argonautes du Pacifique Occidental* ».

Il est une série de phénomènes de grande importance, que l'on ne saurait enregistrer en procédant à des interrogatoires ou en déchiffrant des documents, mais qu'il importe de saisir dans leur pleine réalité. Appelons-les impondérables de la vie authentique. Ce sont des choses comme la routine du travail quotidien de l'homme, les détails des soins corporels, la manière de prendre la nourriture et la préparer, le style de conversation et de la vie sociale autour des feux du village. Tous ces faits peuvent et doivent être formulés et consignés mais pour cela, il importe de percer à jour l'attitude mentale qu'ils expriment plutôt que de se borner, comme le font couramment les observateurs non qualifiés à noter les détails d'une manière superficielle.(Malinowski, 1989)

Les avantages d'une observation participante

L'observation participante contribue à diminuer sensiblement les risques d'artificialité (déformation) des phénomènes observés, en amenant leurs différents acteurs à plus ou moins « oublier » l'observateur et à retrouver leur spontanéité. Elle permet une observation plus complète de la réalité en donnant au chercheur l'accès à l'information qu'il aurait ignoré s'il s'en était tenu à des contacts superficiels. Elle en permet aussi une connaissance plus profonde dans la mesure où le chercheur peut mieux percevoir la signification réelle des faits collectés, par exemple, pour discerner quels sont les vrais rapports de pouvoir par rapport à l'apparence des hiérarchies formelles et des organigrammes.

Les limites d'une observation participante

Le risque est que la présence d'un observateur provoque des comportements artificiels, qui, sans lui, n'auraient pas eu lieu, ou se seraient produits différemment.

Par ailleurs, l'observateur étant obligé de s'intégrer à un point précis de la structure du groupe risque de voir son observation de groupe bornée par cet enracinement et de ne pas pouvoir en prendre une vue d'ensemble. D'où le risque de vue partielle de la réalité. D'autre part en cas de conflit de groupe, le chercheur risque d'être écartelé entre son rôle de chercheur et celui de participant.

Enfin, cette intégration peut compromettre l'objectivité du chercheur et modifier le regard porté sur le phénomène étudié. Ainsi, pourra-t-il trouver « évidentes » et normales des attitudes qui, au début, lui auraient paru nécessiter une explication. De même, sa proximité avec la réalité étudiée peut provoquer chez lui des réactions de sympathie ou d'antipathie susceptibles d'infléchir sa vision des choses en donnant parfois à ce type d'observation un aspect partial.

3.2.2. Mon observation participante au sein d'Eliance

A l'issue d'un DESS de Contrôle de Gestion et d'Audit Interne à l'IAE de Bordeaux réalisé en 2002 et de nombreux stages dans le domaine du contrôle de gestion, nous avons à cœur d'approfondir certaines connaissances théoriques en DEA à Paris Dauphine. Ceci dans l'optique de pouvoir mener une thèse de doctorat en contrôle de gestion nous ouvrant les portes de la recherche et de l'enseignement.

A l'issue de la fin de l'enseignement obligatoire de DEA, désireux d'affiner notre vision opérationnelle de l'activité du contrôle de gestion, nous intégrons en Contrat à Durée Indéterminée, à partir de mars 2004, la direction nationale d'Eliance en tant que contrôleur de Gestion. Nous y restons jusqu'en septembre 2005.

Dans l'éventualité d'un travail de recherche, nous commençons dès notre entrée au sein d'Eliance à recueillir différentes informations tel un « *observateur clandestin* ». (Astier, 1994).

Ayant déjà ciblé un thème de recherche (le *slack* budgétaire) nous réalisons, très rapidement des entretiens auprès d'acteurs de différentes organisations, qui nous incitent à poursuivre sur ce thème.

A partir de 2006, un cabinet de conseil en management, nous offre la possibilité de réaliser des missions en organisation et stratégie notamment sur des thèmes du contrôle de gestion (EVA, ABC, contrôle budgétaire, contrôle interne...). Nous percevons à nouveau une opportunité d'élargir notre spectre de connaissance et de compétence dans un domaine qui nous passionne. Nous quittons Eliance en prenant soin de négocier avec la direction la possibilité d'interroger les différents interlocuteurs sous

réserve d'anonymat³⁴, la direction d'Eliance reconnaît l'intérêt d'un tel sujet, mais s'inquiète sur les conclusions de cette étude qu'elle qualifie de « *politiquement sensible* ». Ceci nous permet alors d'accéder au statut « *d'observateur non participant* » en poursuivant notre sujet d'étude.

Ce changement de rôle au sein de la structure nous a permis d'appréhender la réalité d'Eliance d'une façon complémentaire à la vision de terrain que nous avons pu avoir lorsque nous étions en poste. Ce recul est d'autant plus fort, qu'en changeant d'activité pour nous diriger vers l'activité de conseil en management, notre capacité d'appréhension du fonctionnement d'une organisation a largement évolué, au fur et à mesure des diverses expériences que nous offrent, encore aujourd'hui ce métier (problématiques, contexte, acteurs, secteurs différents).

3.3. Les Entretiens réalisés

Les entretiens qui ont été réalisés pour la recherche ont été conduits de la façon suivante :

- lors de notre période d'activité au sein d'Eliance : 32 entretiens semi-directifs ont été réalisés. Ils ont été menés à plusieurs niveaux :
 - **Niveau National** : 6 entretiens
 - **Niveau Régional** : 5 entretiens
 - **Niveau Etablissement** : 21 entretiens
- Lors de la phase « *d'observation non participante* » (à l'issue de ma période d'activité au sein d'Eliance) 20 entretiens semi-directifs ont été réalisés.
 - **Niveau National** : 4 entretiens
 - **Niveau Régional** : 2 entretiens
 - **Niveau Etablissement** : 14 entretiens

Le détail de la liste des entretiens est présenté ci - après :

³⁴ La direction d'Eliance reconnaît l'intérêt d'un tel sujet, mais s'inquiète sur les conclusions de cette étude, qu'elle juge « politiquement sensible ». Suite au rachat de la société, le contexte social, très délicat fin 2005, ne favorise pas la communication sur une telle étude. Par ailleurs, la société fait état de pratiques commerciales ou managériales héritées de l'histoire. Pour la direction générale de l'époque, il n'est pas dans l'intérêt de la société de communiquer « officiellement » d'une manière ou d'une autre, sur ces pratiques qui appartiennent à *l'histoire de la société*.

Tableau 9 : Synthèse des entretiens menés dans le cadre de l'étude longitudinale de la société Eliance

Phase Niveau	OBSERVATION PARTICIPANTE		OBSERVATION NON PARTICIPANTE	TOTAL Entretiens
	Phase 1 Participant complet	Phase 2 Participant direct	Phase 3 Entretiens externes	
Siège National		<ul style="list-style-type: none"> ➤ Directeur Contrôle de gestion ➤ Directeur Offre ➤ Directeur grands comptes ➤ Responsable organisation et logistique ➤ CG national ➤ CG de projet 	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Directeur grands comptes ➤ Responsable organisation et logistique ➤ CG national ➤ CG de projet 	10
Direction Régionale		<ul style="list-style-type: none"> ➤ 2 Directeurs Régionaux ➤ 2 Responsables des ventes ➤ 1 Responsable logistique 	<ul style="list-style-type: none"> ➤ 1 Directeur Régional ➤ 1 Responsable des ventes 	7
Établissement		<ul style="list-style-type: none"> ➤ 7 Directeurs d'établissements ➤ 9 responsables administratifs ➤ 5 responsables des ventes 	<ul style="list-style-type: none"> ➤ 5 Directeurs d'établissements ➤ 6 responsables administratifs ➤ 3 responsables des ventes 	35
TOTAL Entretiens		32	20	52

3.4. Le traitement préalable et l'analyse des données

L'analyse a été réalisée conformément à la description précisée *supra*. Il convient toutefois, d'ajouter quelques précisions en matière de techniques de traitement de l'information. Notamment en ce qui concerne le stockage des données, la réalisation d'une monographie et l'analyse par décomposition du phénomène en processus.

3.4.1. Le stockage des données

Une des difficultés de l'analyse des données d'une étude longitudinale réside dans la masse d'informations à gérer et prendre en compte. Il existe en effet un risque réel d'être submergé par la quantité de ces données (Forgues et al, 2003). Pour faciliter cette gestion, nous avons mis au point un système de stockage des informations spécifique à cette recherche.

Un bon système de stockage et de recherche est indispensable pour se rappeler quelques données sont disponibles ?, pour permettre une utilisation facile, flexible et fiable des données. (Forgues et al, 2003)

Le système de stockage répond aux deux types de supports d'information : les documents sous forme « papier » et les documents électroniques.

Chaque document papier, classé par typologie (Note d'observation, note de revue budgétaire, note d'information, document budgétaire,...) fait l'objet d'une référence unique, reporté dans un index des références. En outre, pour en faciliter le traitement, une codification (qui répond au principe de codage précédemment défini) a été apportée sur certaines notes d'observations.

Les documents électroniques, (entretiens dactylographiés, notes et documents budgétaires), ont été conservés sur un répertoire spécifique organisé par thèmes : Note de cadrage et principes budgétaires, « fichiers Excel » budgétaire, comptes rendus

d'entretiens. En outre, une grande partie de ces documents ont fait l'objet d'un codage, pour en faciliter l'analyse.

3.4.2. La réalisation d'une monographie

Pour simplifier le traitement de l'information, et conformément aux préconisations de Forgues et al (2003, p. 422), une monographie de l'étude de cas a été réalisée.

Celle-ci reprend de façon plus ou moins détaillée l'histoire de l'évolution du phénomène étudié, sur la période d'analyse définie par le chercheur. Elle donne alors une version transversale et synthétique de ce phénomène en réduisant la quantité d'informations recueillies au cours de la phase de collecte des données. (Forgues et al (2003, p. 422)

La monographie de notre étude de cas d'Eliance vise ainsi, à mettre en exergue les grandes phases et évolutions de la société et identifie les changements qui peuvent avoir influencés les comportements en matière de création, de détection et de sanctions relatifs au *slack* budgétaire.

3.4.3. La décomposition temporelle du phénomène : l'analyse du processus

Les analyses longitudinales qualitatives concernent essentiellement l'étude de l'évolution d'un phénomène. Ainsi, il s'agira la plupart du temps d'analyser un processus.

L'objectif de notre recherche vise à appréhender les moyens de maîtrise du *slack* budgétaire. Pour y répondre, nous avons construit un modèle d'étude, répondant aux caractéristiques d'un phénomène déviant. Celui-ci répond à une logique de processus, dans lequel, le phénomène peut être décomposé en plusieurs séquences³⁵. (la normalisation, la transgression, la détection,).

³⁵ Une séquence se définit comme une suite ordonnée d'événements ou d'objets. La séquence peut aussi refléter une suite continue ou discrète. (Forgues, 2003, p. 446).

Comme le font remarquer Forgues et al (2003, p. 446), à la différence de « phases », les séquences s'enchaînent de manière *non irréversibles*, traduisant ainsi, *des évolutions plus complexes, telles que des boucles de rétroactions, des permutations, des événements récurrents ou non récurrents*.

Compte tenu des boucles de rétroactions théoriques, existantes dans le phénomène de *slack* budgétaire, (exemple : la normalisation est théoriquement influencée par la sanction et les contrôles exercés), nous pouvons considérer **qu'il s'agit davantage de séquences que de phases**.

Plus concrètement, en terme méthodologique, il s'agit pour nous d'étudier l'évolution du processus de maîtrise de *slack* budgétaire, au travers des différentes séquences décrites *supra*. Ces séquences seront enrichies des éléments observés dans le cadre de notre recherche.

3.5. Implication et distanciation du chercheur

Une série de questionnement permettent de clarifier notre position sur l'observation participante dans les sociétés modernes, sur l'implication mais aussi la distanciation du chercheur par rapport à son étude. Zrihen (2002, p. 192) en fait une parfaite démonstration. Ces questionnements sont présentés au travers de l'encadré ci-après.

Encadré 5: Implication et Distanciation du chercheur dans le cadre d'une observation participante (repris de Zrihen, 2002, p192)

A la question : Peut-on enquêter sur son propre milieu, en particulier celui de son travail ?

La réponse est une autre question : est ce que cela ne dépend pas de la place et du rôle que l'on assigne au chercheur et en particulier de sa relation avec les personnes observées ?

Le chercheur est-il un observateur neutre ?

Comment mettre alors en œuvre cette distance avec le milieu étudié ? Comment ne pas confondre ses propres enjeux avec ceux révélés par le terrain ?

La sociologie « standard » à l'image des sciences expérimentales, insiste sur la neutralité de l'observateur qui devra mettre de côté ses émotions et préjugés, rester objectif, et ne pas perturber la situation observée.

*Cette posture idéale du chercheur parfaitement objectif est non seulement fautive comme l'a montré G. Devreux (1980), mais elle constitue « une position géométrique utopique (au sens propre : un nulle part) d'où l'on ne verrait rien du tout » (Lae et Murard, 1995). **Par définition, le chercheur est un être humain, avec ses émotions, son histoire ...qui est présent dans les situations qu'il observe : il y participe, même à son propre insu.***

Ainsi l'observation est tout sauf froide et désincarnée, car la recherche est faite de raisonnement, mais aussi de passions, d'émotions...qui sont inhérentes à tout travail de terrain. Observer, c'est non seulement entendre, mais voir, sentir, goûter...

Encadré 5 (Suite)

Le fait d'être dans la place constitue-t-il un avantage pour observer une entreprise, avec ses rites, ses symboles ?

Comment essayer alors d'objectiver la situation observée ?

Cela passe d'abord par une compréhension de sa « place », à la fois :

- du point de vue de sa propre histoire, de ses attentes personnelles,*
- et du point de vue sociologique, c'est-à-dire celle qui est assignée par les autres, y compris du point de vue des salariés.*

Quelle est ma place dans l'entreprise ? Comment les autres me voient ?

C'est précisément en réfléchissant sur sa propre implication, par une auto-analyse à la fois horizontale et verticale (pas sa place dans l'espace social local et par rapport à son histoire), que le chercheur pourra acquérir une certaine distance par rapport à son objet et ainsi l'observer (Weber, 1989).

Implication et distanciation ne sont-elles pas étroitement liées ?

Loin d'être antinomiques, ces deux notions sont étroitement liées. Mener une recherche de terrain suppose, dans un double mouvement sans cesse renouvelé que :

- d'une part, le chercheur soit intéressé, et même passionné par son terrain, au point de vouloir y pénétrer, de vouloir le comprendre, de son propre point de vue mais aussi de celui des participants, afin d'en restituer le sens.*
- d'autre part, le chercheur puisse construire et analyser sa relation à l'objet et aux sujets étudiés.*

C'est pourquoi finalement, à la question initialement posée de la place et des qualités « parfaites » de l'observateur, nous répondrons par la notion d'idéal du chercheur :

« D'observateur participant », à la fois impliqué et distancié, capable de mettre en œuvre une familiarité flottante...Ceci reste un idéal...auquel le chercheur doit tendre.

Synthèse du chapitre IV :

Le présent chapitre s'attache à décrire la méthode de recherche employée dans le cadre de notre étude sur les moyens de maîtrise du slack budgétaire.

La première section s'attache à présenter notre méthodologie générale de la recherche. Eu égard aux conclusions de nos entretiens exploratoires et de la sensibilité de notre objet de recherche, (en particulier en raison du phénomène de désirabilité sociale), nous avons opté pour une analyse longitudinale. Celle-ci se conforme à un paradigme de recherche interprétativiste, fondé sur une méthode qualitative de collecte des données. Cette collecte est le fruit de notre observation pendant près de deux ans, des entretiens réalisés pendant et après notre observation participante, et de l'utilisation de données secondaires internes.

La seconde section du chapitre vise : à détailler les éléments de recueil et d'analyse des sept entretiens exploratoires menés en amont de l'étude de cas et à en présenter les résultats et leurs conséquences sur notre recherche. Ces entretiens révèlent en particulier que même si la pratique de création de slack budgétaire semble être courante dans les organisations dans lesquelles le budget est construit sur la base d'une participation des managers opérationnels, elle n'en demeure pas moins secrète et délicate d'approche. La confiance des interviewés « créateurs potentiels de slack budgétaire » s'avère un facteur déterminant pour la collecte de l'information.

La troisième section présente les modalités de recueil et d'analyse des données de l'étude de cas d'Eliance. Celle-ci procède d'une observation participante au cours de laquelle trente-deux entretiens seront réalisés, accompagnée d'une série de vingt entretiens complémentaires adressés à l'issue de notre participation. Par ailleurs, pour simplifier le traitement de l'information, et conformément aux préconisations de Forgues et al (2003, p. 422), une monographie de l'étude de cas a été réalisée. Celle-ci met en exergue deux périodes distinctes d'analyse.

Synthèse de la première partie

Au cours de la première partie de la thèse, nous nous sommes attaché dans un premier chapitre à rappeler les impacts du slack budgétaire sur l'organisation tels que précisés par la revue de la littérature. Nous avons ainsi pu mettre en exergue son caractère ambivalent, c'est-à-dire dysfonctionnel lorsque celui-ci n'est pas justifié, ou source d'efficacité et de performance par la souplesse, la motivation que ses ressources procurent aux acteurs d'une organisation. En ce sens, sa maîtrise et son pilotage semblent des composantes nécessaires à la performance d'une société.

Toujours au travers de la revue de littérature, nous avons identifié une série de déterminants qui pourraient influencer le niveau de création du slack budgétaire. Ces derniers sont de natures environnementale, organisationnelle et individuelle. Les travaux effectués à ce jour, témoignent de toute la complexité de la dynamique sous-jacente à la création de marge de manœuvre budgétaire. En effet, on ne peut penser cerner un facteur unique, ou du moins un nombre restreint de variables) pour évaluer, prédire ou comprendre la propension d'individu à créer une marge de manœuvre. Les résultats divergents, complémentaires et parfois même contradictoires des différentes recherches témoignent plutôt de l'existence d'un réseau d'influence impliquant à la fois des facteurs personnels, organisationnels et contextuels.

Le deuxième chapitre s'attache à présenter le cadre général de la déviance et de la criminologie. Nous montrons que la déviance est un terme générique qui comprend des comportements divers de non respect des lois ou des normes en vigueur. La criminologie, dans un premier temps centrée sur le criminel et les causes de la délinquance, se voit progressivement évoluer vers la réaction sociale à la déviance. Le crime ne serait donc pas un fait brut, mais bien le rapport entre un acte et une manière de définir celui-ci. La sociologie de la déviance s'attache à répondre aux questions suivantes : quand, comment et pourquoi constate-t-on cette transgression. Pour y répondre, trois grands courants théoriques ont été développés : les théories causales de la déviance, les théories de compréhension de la déviance et les théories de la désignation, développées notamment par Goffman. Le concept de déviance connaît deux vagues de travaux : la première considère la déviance comme un comportement indésirable, la seconde (principalement développée au milieu des années 90) l'envisage comme un comportement plus systématiquement négatif (Alter, 2000). Enfin, ce chapitre nous a permis de détailler les trois concepts au cœur de la déviance et de la criminologie, c'est-à-dire : la norme, la transgression et la sanction.

Le troisième chapitre tente de construire un parallèle entre déviance et slack budgétaire. Nous montrons en effet, qu'en déformant son information budgétaire par une surestimation des besoins de ressources ou une sous-estimation des capacités productives, le manager responsable de budget propose une vision déformée **de sa réalité**. Ceci pourrait constituer selon nous un acte déviant au regard d'une norme de « slack budgétaire toléré ».

Synthèse de la première partie (suite)

Dans cette perspective, en partant du cadre de recherche du criminologue Sutherland, la maîtrise du phénomène de création de marge de manœuvre budgétaire pourrait s'entendre selon quatre axes d'analyses : le processus de normalisation, les modes de transgression, les contrôles et détection de slack budgétaire et les sanctions associées.

Enfin, le quatrième et dernier chapitre de cette première partie décrit la méthode de recherche employée dans le cadre de notre étude sur la maîtrise du slack budgétaire. Ainsi, eu égard aux conclusions de nos entretiens exploratoires et de la sensibilité de notre objet de recherche, nous avons opté pour une analyse longitudinale fondée sur une approche interprétativiste, avec une méthode qualitative de collecte des données. Nos sept entretiens exploratoires révèlent en particulier que, même si la pratique de création de slack budgétaire semble être une pratique courante dans les organisations où le budget est construit avec participation des managers opérationnels, elle n'en demeure pas moins secrète et délicate d'approche. Enfin ce chapitre présente de façon détaillée les modalités de recueil et l'analyse de données de l'étude de cas d'Eliance. Celle-ci résulte d'une observation participante accompagnée d'une série de 52 entretiens menés pendant et après notre participation. Par ailleurs, une monographie de l'étude de cas a été réalisée. Celle-ci met en exergue deux périodes distinctes d'analyse.

Partie 2
Etude de cas d'Eliaance

Introduction

Au cours de la première partie de cette thèse, nous avons tenté de définir un cadre d'analyse du phénomène de création de *slack* budgétaire à partir des théories de déviance et de la criminologie. Enfin, nous avons également présenté une méthodologie de recherche basée sur une étude longitudinale fondée sur une approche interprétative et qualitative. Celle-ci se justifie pleinement au regard de la sensibilité du sujet. En effet, le phénomène de désirabilité sociale, mis en exergue par Blanchette (2001) et confirmé lors de nos entretiens exploratoires, souligne la nécessité dans une telle étude de créer un climat de confiance avec les acteurs susceptibles de dévoiler des informations sur la création du *slack* budgétaire. Ainsi, la connaissance fine de l'organisation et des acteurs qui influencent le processus budgétaire d'Elance nous a paru pertinente à exploiter dans le cadre de notre recherche.

La **deuxième partie** de la thèse est donc consacrée à l'étude de cas de la société Elance au sein de laquelle nous sommes intervenu en tant que contrôleur de gestion. Celle-ci s'articule en deux chapitres.

Le premier présente, au travers de deux périodes d'études, la société au niveau de son activité et du dispositif budgétaire. Il convient de préciser que la présentation de ce matériau n'est pas une simple description brute des données du cas. Il s'agit d'une mise en évidence des éléments clés qui caractérisent, selon nous, les principaux aspects du cas. Ainsi, nous avons souhaité faire un récit vivant du contexte relationnel d'ensemble et de certains moments observés au cours d'interactions avec les acteurs qui influencent selon nous le processus d'élaboration du budget et donc la maîtrise du *slack* budgétaire.

Le deuxième chapitre de cette partie constitue une mise en exergue de notre étude de cas à partir de notre problématique de la maîtrise du *slack* budgétaire défini dans le chapitre 3. Il développe notre recherche selon quatre séquences d'analyses : la norme de *slack* budgétaire, la transgression de la norme, les moyens de contrôle et de détection et enfin les sanctions associées à la création de « *slack budgétaire non*

toléré ». Pour chacun d'eux, nous nous attacherons à identifier les moyens employés dans le cadre de la maîtrise du *slack* budgétaire

Chapitre 5

La société Eliance : Présentation générale et interprétation de deux périodes d'études

Introduction

Après avoir défini au cours des trois premiers chapitres notre cadre d'analyse de la maîtrise de la création du *slack* budgétaire, puis présenté en chapitre 4, la méthode de recherche employée, le présent chapitre est consacré à la présentation de la société de notre étude de cas. Eliance est une société de distribution de produits pour la « restauration hors foyers ». Elle se consacre à **approvisionner** ses clients (restaurants, hôtels, écoles, administrations, sociétés de restauration collective) en produits : « d'épicerie », de « frais », « d'hygiène » et de « surgelé ». Elle est implantée sur l'ensemble du territoire national avec une vingtaine d'établissements regroupés au sein de trois directions régionales. Son siège intègre toutes les fonctions centrales de l'organisation dont le contrôle de gestion. La construction du budget repose sur un système de « *navettes budgétaires* » entre le siège, les directions régionales et les établissements au cours duquel, le contrôle de gestion occupe une place prépondérante.

Le présent chapitre s'articule en deux sections, la première est réservée à la présentation générale de l'activité, de l'organisation et du dispositif budgétaire. Cette section sera notamment l'occasion de faire un point spécifique sur l'étude de l'influence de treize catégories d'acteurs identifiées dans l'élaboration du budget.

La deuxième section de ce chapitre est consacrée à la mise en exergue de deux périodes d'études (relevant toutes deux de notre interprétation). La première se situe entre les années 2000 et 2004, la seconde entre les années 2004 à 2006. Suite à l'arrivée d'un nouveau directeur général en 2004, la société connaît une série de fortes

évolutions managériales (redéfinition d'une stratégie générale, mise en place de nombreux indicateurs de performance, évolution du dispositif budgétaire). Dans les faits, ces évolutions se traduisent notamment par le passage d'un style de management de type « contrôle financier » à une « programmation financière » (au sens de Goold and Campbell). Ceci fût accompagné d'une évolution du positionnement du contrôle de gestion vis-à-vis des entités opérationnelles.

I. Présentation de la société

1.1. Généralités

Filiale d'un des leaders mondiaux de la grande distribution, la société ELIANCE³⁶ se positionne en tant que l'un des tout premiers fournisseurs nationaux de la Restauration Hors Foyer (grossiste en produits alimentaires et non alimentaires pour la restauration sociale, l'éducation, la santé, les restaurants d'entreprise, les centres de loisirs, la restauration commerciale, les restaurants indépendants, les cafétérias, les chaînes hôtelières...). En 2005, elle réalise un chiffre d'affaires de près de 400 millions d'euros.

1.1.1. Une croissance continue jusqu'à la fin des années 90, réalisée par une stratégie d'acquisitions externes...

L'activité d'Eliance a débuté dans les années 70 sur un site du nord ouest de la France, mais le pas décisif est franchi dans les années 80 avec l'ouverture du premier entrepôt en collectivité de produits d'épicerie et d'hygiène.

A la fin des années 80, c'est la naissance de l'enseigne ELIANCE en tant que telle. C'est aussi le début de la mise en place d'une stratégie d'achats et d'affiliations. ELIANCE compte alors une dizaine d'établissements intégrés ou affiliés. **A la fin de la**

³⁶ Le nom de la société d'étude a volontairement été anonymisée. Dans le cadre de notre thèse, le nom « Eliance » ne correspond à aucune société existante.

décennie 80, la société est rachetée par un des leaders mondiaux de la grande distribution que nous appellerons DISTRIBUTOR.

La croissance s'accélère dès le début des années 90, par le rachat et l'affiliation d'entreprises indépendantes. A cette même date, la société développe les produits de sa marque, créés en partenariat avec des industriels de l'agroalimentaire. Au début des années quatre vingt-dix, Eliance enrichit son offre produit en démarrant l'activité « frais », puis l'activité « surgelé », marquant ainsi un nouveau tournant dans le développement de l'enseigne.

Dès 1997, la société s'appuie sur un réseau étendu sur l'ensemble du territoire national subdivisé en trois régions pour assurer auprès de ses clients une sécurité totale d'approvisionnement en produits frais, surgelés, d'épicerie, hygiène et entretien.

Depuis 2000, Eliance est présent sur le marché du catering³⁷ en approvisionnant la restauration de transport qu'il soit aérien, maritime ou ferroviaire, dans une vingtaine de pays.

1.1.2. ...qui prend fin au début des années 2000 avant de se faire racheter en 2005

La période du début des années 2000 connaît une croissance du chiffre d'affaires relativement faible vis-à-vis de la concurrence :

- +1% de croissance de CA en 2002
- +2% de croissance de CA en 2003
- -2 % de croissance de CA en 2004
- +2% de croissance de CA en 2005

³⁷ Catering (mot anglais signifiant « restauration, ravitaillement ») est un terme du jargon professionnel qui désigne l'approvisionnement en repas d'un grand groupe de personnes. Ce terme est utilisé dans le transport aérien, il s'agit des repas servis aux passagers pendant le vol.

En 2004, un des membres du comité de direction du groupe Distributor est nommé à la tête de la direction générale d'Eliaance. Le mode de management de la direction générale sur les établissements laissait jusqu'alors, (de l'avis de la plupart des cadres de direction et des directeurs d'établissements) une forte autonomie aux établissements. Ceci s'exprimait notamment par : **l'absence de projet stratégique d'entreprise formalisé**, des **objectifs budgétaires sans réelle cohérence globale**, une difficulté **des objectifs très variables selon les établissements** et un **contrôle non systématique par la direction nationale**, des investissements et des frais de fonctionnement des établissements.

La situation a beaucoup évolué depuis l'arrivée du nouveau directeur général, nous étions, jusqu'alors, assez indépendants par rapport aux autres activités du groupe, ...ils ne voulaient pas faire l'effort de comprendre, car notre métier est différent du leur... Nos clients ne sont pas les consommateurs finaux, ça change, tout !! , .. La notion de « grand client » c'est pareil, c'est complètement en dehors de leur façon de concevoir le business...ils ne veulent pas comprendre pourquoi nos marges peuvent passer du simple au double, selon le type de grand client, et ça c'est dur à faire comprendre !! Alors pendant des années, on nous a laissé notre indépendance, on devait remonter les chiffres mensuellement, c'est vrai, on a dû quelque fois se justifier sur tels ou tels points de croissance, sur quelques investissements, mais c'était presque pour la forme, car nous ne représentions presque rien au regard de l'ensemble du groupe...Depuis la nomination du nouveau directeur général, presque tout a changé !! Les décisions ne sont plus prises en région mais au siège, les objectifs sont beaucoup plus ambitieux, les demandes d'investissements sont davantage challengées, même le recrutement a changé !!(Xavier J, Directeur Régional, février 2005)

L'évolution de l'entreprise suite à la nomination d'un nouveau directeur général se traduit par de profonds changements tant organisationnels que managériaux, notamment par une centralisation plus forte des contrôles de l'organisme :

C'est la révolution ! Depuis son arrivée (du directeur général), tout a changé, nous sommes passés du statut d'entreprise « pépère » où tout roulait, où l'on connaissait parfaitement nos clients, notre réseau où les objectifs

étaient simples, gagner en croissance, modérée bien sur !! et ne pas dégrader notre marge, après, on était relativement autonomes par rapport à d'autres sociétés du groupe,... à une entreprise ultra dynamique, nous avons en quelques mois, bouleversé notre direction nationale, notre organisation régionale, développé un vrai site d'achat en ligne, fixé des objectifs très ambitieux à l'ensemble des commerciaux, et chaque jour voit naître une nouvelle OP (Opération Commerciale) !,...il faut s'accrocher, j'avoue que j'ai du mal à suivre ce rythme, mais c'est vraiment stimulant ! (Laurence S, Directrice Marketing)..

Eliance reste relativement autonome vis-à-vis du groupe Distributor pendant plusieurs années, ceci pourrait s'expliquer en partie par l'éloignement du cœur de métier de l'activité d'Eliance, au regard de celles des autres filières du groupe, des difficultés rencontrées par Distributor avec ses enseignes (fermeture de magasins, conflits sociaux,...) et par la rentabilité d'Eliance jugée satisfaisante par le groupe.

....L'ingérence commence lorsqu'on maîtrise l'activité, or, Eliance, était un des fers de lance de l'ancien groupe (Proctor) ; nous avons connu notre développement grâce à l'appui de la direction générale de Proctor, elle connaissait parfaitement les rouages et les problématiques de notre métier, ça l'intéressait !! Lorsqu'est arrivé le rachat d'Eliance par « Distributor », nous avons été laissés complètement sur le côté, notre activité était loin de la grande distribution, et personne chez « Distributor », n'avait de temps, et les moyens de s'immiscer dans notre activité. A leurs décharges, ils avaient largement de quoi s'occuper, avec les centrales d'achats, les grandes enseignes, les fermetures de magasin à organiser, pour s'investir dans une activité loin de leur cœur de métier, et dont le chiffre d'affaires était une goutte d'eau à l'échelle du groupe !... Ça nous a permis d'affronter, plus facilement peut-être, ce changement, je ne sais d'ailleurs pas comment ça se serait passé si, dès le départ, nous avions été confrontés à l'arrivée de ce Directeur Général (Christophe M, Directeur d'établissement.)

En 2004 la croissance externe est une nécessité pour la filiale. Le directeur général de l'époque annonce ainsi en réunion plénière :

« Je ne me cacherai pas derrière un discours politique pour vous annoncer que les rumeurs existantes sur un scénario de rachat peuvent se concrétiser. Toutefois, sachez qu'il n'est pas impossible que nous même rachetions un de nos concurrents ... Tous les scénarios sont, aujourd'hui, envisageables ».

Cette croissance, tant recherchée aura bien lieu en 2006, au travers du rachat d'Eliance par l'un de ses principaux concurrents.

1.1.3. La situation actuelle de la société Eliance

En 2008, la société compte près de 40 000 clients et réalise un chiffre d'affaires de près d'un demi-million d'euros. Elle intègre près de 2000 collaborateurs dont : 250 Commerciaux et 150 Télévendeuses). Pour assurer un service de proximité sur l'ensemble de l'hexagone, la distribution de plus 8000 produits est assurée par une puissance logistique de plusieurs centaines de camions.

La société Eliance est implantée sur l'ensemble du territoire national, grâce à une vingtaine d'établissements répartis sur trois régions (Nord, Ouest, Sud).

1.2- Le fonctionnement général d'Eliance

Cette section est un préalable nécessaire à la compréhension de l'étude de cas. Son objectif est triple :

- Présenter dans ses grandes lignes, le métier et les typologies de clients,
- Définir l'ensemble des principales fonctions internes ainsi que leur rôle dans la structure,
- Décrire le fonctionnement général de l'activité.

1.2.1. Le métier et les typologies de clients

Le métier d'Eliance consiste à commercialiser des produits pour la **restauration hors foyer**. C'est un grossiste qui ne délivre pas de produits aux « consommateurs », mais uniquement aux entreprises de restauration. **Les produits sont systématiquement**

livrés aux clients. Chaque établissement dispose d'un entrepôt dans lequel il stocke sa marchandise avant de la livrer. Quatre gammes de produits sont commercialisées : « l'épicerie », le « surgelé », le « frais » et les produits « d'hygiène ».

Ces produits sont distribués au niveau de quatre catégories de clients : les « marchés publics », le « gré à gré », les « clients centralisés », et les « clients négociés ».

- **Les « marchés publics »** : Les produits sont commercialisés sur la base d'un contrat passé entre un établissement, une région ou le siège auprès de clients du secteur public. Il peut s'agir en l'espèce de groupes scolaires, des hôpitaux publics, des collectivités territoriales, etc. Ces contrats ont tous fait préalablement l'objet **d'un appel d'offre national ou Européen**.
- **Le « gré à gré »** : il représente la majorité du chiffre d'affaires de la société, il s'agit de ventes réalisées directement entre un commercial et un client. Nota : certains clients en « gré à gré » peuvent être directement rattachés au responsable des ventes ou au directeur d'établissement.
- **Les « clients centralisés »** : il s'agit des grands comptes, dont les contrats ont préalablement été négociés par la direction nationale. En l'espèce, il s'agit principalement des grandes sociétés de restauration collective. Ces contrats ont la particularité d'engager la société sur des produits et des modalités de livraison très spécifiques (au regard des clients « gré à gré » par exemple).
- **Les « clients négociés »** : ont, quant à eux, un statut qui est à « mi chemin » entre les « grands comptes » et les clients « gré à gré », puisque leurs contrats, négociés par l'établissement ou la région font l'objet de clauses particulières³⁸ sur le taux de marge ou le niveau de remise sur chiffre d'affaires par exemple.

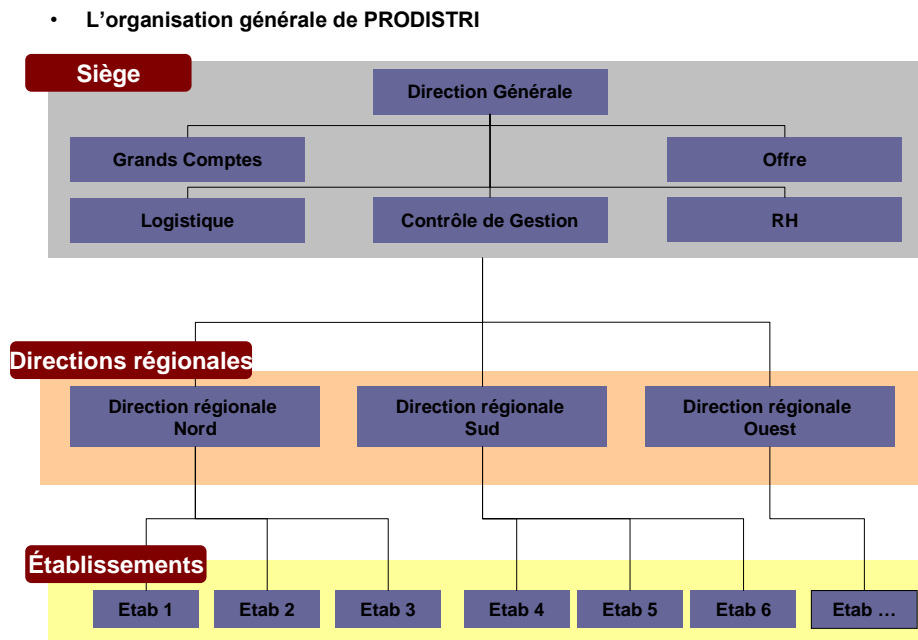
³⁸ Ces clauses contractuelles spécifiques n'existent pas pour des clients « gré à gré » classiques.

1.2.2. Organisation et acteurs

Au-delà d'un simple élément de contexte, la compréhension du processus budgétaire passe par une appréhension fine du fonctionnement général de l'organisation et de l'environnement concurrentiel (Zrihen, 2002 ; Sponem, 2004 ; Lambert 2005).

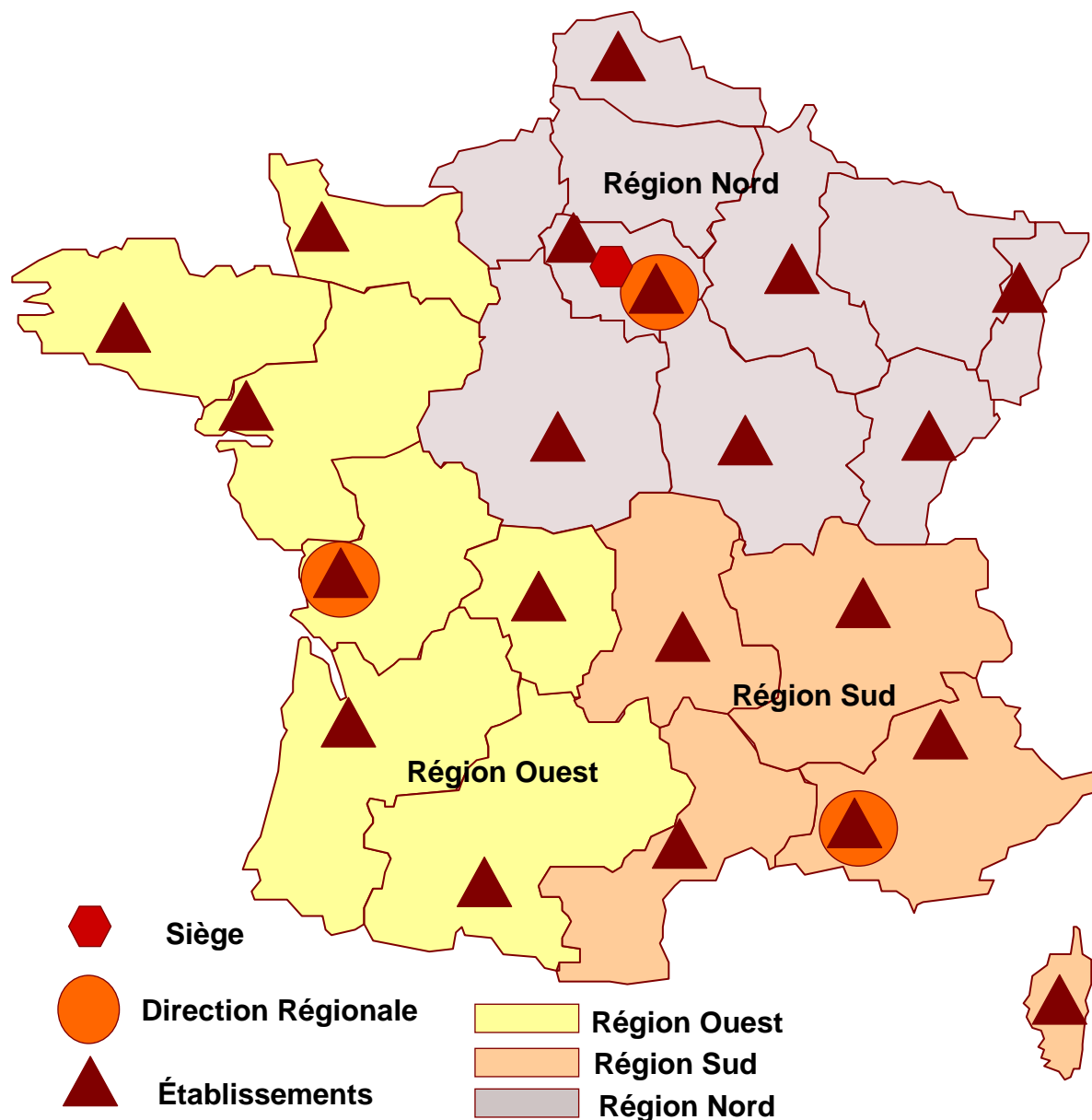
La société Eliance peut être schématiquement représentée par : **une direction nationale (siège), trois directions régionales et 22 établissements répartis sur l'ensemble du territoire national. L'organisation générale d'Eliance est représentée schématiquement par la figure ci-dessous.**

Figure 13 : l'organisation générale d'Eliance



La figure 14, ci-après, illustre de quelle façon les établissements, les directions régionales et le siège sont répartis sur le territoire national

Figure 14 : Répartition d'Eliance sur le territoire national en 2005



La Direction Nationale d'Eliance

Le siège d'Eliance regroupe une centaine d'agents répartis au sein de cinq divisions : les Ressources Humaines, le Contrôle de Gestion, « Organisation & Logistique », l'« Offre » et les « Grands Comptes ». Il convient de relever que les activités comptables d'Eliance (enregistrement des factures, passage d'écritures comptables,

écritures d'inventaires, etc) se répartissent au niveau des établissements et de la direction comptable mutualisée avec d'autres filiales du groupe Distributor.

- **La division des Ressources Humaines** : encadrée par un directeur, elle regroupe quatre agents. Elle définit la politique salariale (en lien avec le directeur général), réalise le suivi des absences et des congés. En outre, elle réalise le plan de formation et peut apporter une première expertise juridique en cas de conflit avec un ou plusieurs salariés.
- **La division du Contrôle de Gestion** : encadrée par un directeur, elle regroupe quatre agents et assure l'activité de contrôle de gestion pour l'ensemble des établissements, des directions régionales et du siège (son rôle sera repris plus tard dans le détail de la section suivante).
- **La division Organisation et Logistique** : encadrée par un directeur, elle regroupe treize agents. Cette division définit les standards logistiques nationaux pour les établissements (nombre de caristes, de préparateurs, de chauffeurs livreurs, de camions de livraisons...), met en place (en collaboration avec les directions régionales et les établissements) : les grands projets logistiques (mise en place de la « supply chain » par exemple), les procédures logistiques nationales et prend un rôle prépondérant **dans le processus de choix et de validation des investissements**. La cellule qualité (composée de deux ingénieurs qualité) lui est rattachée.
- **La division de l'Offre** : encadrée par un directeur, regroupe vingt quatre agents. Elle assure deux fonctions : l'approvisionnement et le marketing.
 - L'approvisionnement : (composé de 5 agents) assure la planification et le suivi de l'approvisionnement pour l'ensemble des établissements de la filiale. Il assure également en amont la négociation avec les industriels.
 - Le marketing : (composé de 19 agents) définit la politique marketing en amont (orientations commerciales, positionnement de la marque) et réalise les actions en aval (contenu et choix des supports de communication, participations aux salons, congrès...)

- **La division des Grands Comptes** : encadrée par un directeur, elle regroupe huit agents. Elle assure la relation avec les « grands clients », il peut s'agir des chaînes de restauration, des chaînes hôtelières, des sociétés de restauration collective, etc. Elle prend en charge la négociation des contrats, le suivi de l'activité du chiffre d'affaires, l'adaptation de l'offre et des règles d'approvisionnements et des conditions de livraisons.

Le directeur général est hiérarchiquement responsable de l'ensemble des directeurs de la structure nationale ainsi que des directeurs régionaux. Il définit les orientations stratégiques de l'entreprise, anime les comités de direction, définit les orientations budgétaires. En outre, il oriente, valide et contrôle : les décisions de direction et certaines décisions régionales ou locales (en particulier tous les investissements supérieurs au seuil de 20 000 euros³⁹).

Les directions régionales

Chaque région dispose : d'un directeur régional, d'un responsable régional des ventes, d'un responsable régional logistique et d'un responsable régional de l'approvisionnement.

- **Le directeur régional** est garant du bon fonctionnement des établissements qu'il a sous sa responsabilité. Il représente sa région au sein des comités de direction. Il appuie, conseille et contrôle l'activité de ses directeurs d'établissement. Il valide un certain nombre de décisions locales, notamment, les autorisations d'investissements de ses établissements.
- **Le responsable des ventes régional** a en charge la réalisation d'études locales, il coordonne les actions commerciales régionales et vient en renfort des responsables des ventes d'établissements lors des négociations importantes par exemple.
- **Le responsable logistique régional** prend en charge la réalisation d'études qui concernent plusieurs établissements. Il coordonne les actions logistiques

³⁹ Lors de la première période de l'étude

régionales et conseille les responsables logistiques d'établissements sur la mise en place de projets spécifiques. En outre, il participe à la validation des autorisations d'investissements des établissements de sa région.

- **Le responsable approvisionnement régional** a lui aussi en charge la réalisation d'études locales, il coordonne les actions d'approvisionnement régional et appuie le responsable approvisionnement d'établissement en cas de difficultés.

Les établissements

Selon leurs tailles, les établissements intègrent entre 80 et 150 collaborateurs et disposent d'un comité directeur composé de quatre agents. Ces derniers prennent notamment en charge la réalisation du budget :

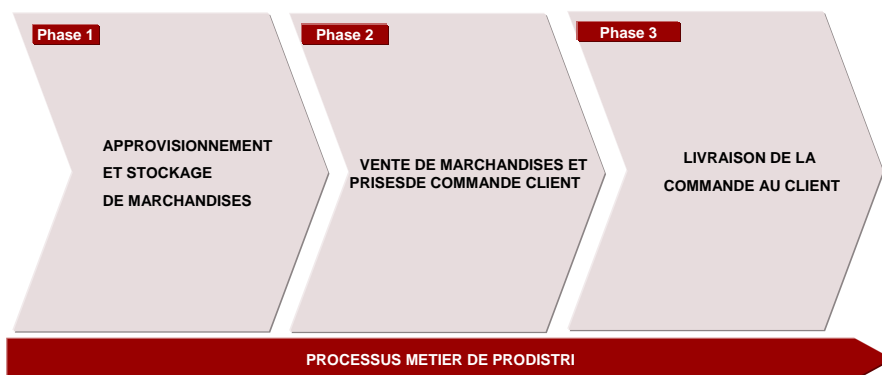
- **Un directeur d'établissement** chargé de veiller au respect des orientations définies par la politique nationale, de la même façon qu'un responsable d'entreprise indépendante, il prend part à la majeure partie des décisions de l'entreprise.
- **Un responsable administratif**, chargé de produire, contrôler et suivre les données comptables et financière de l'établissement. En outre, il fait également office de responsable des ressources humaines. Dans la plupart des établissements, il est considéré comme le « bras droit » du directeur. Il l'assiste dans la majeure partie de ses décisions, en particuliers pour toutes celles qui ont un impact sur l'aspect comptable et financier. Dans ce sens, dans la plupart des établissements, c'est lui qui remplace le directeur. (Nota : près 20% des directeurs d'établissement ont exercé précédemment la fonction de responsable administratif).
- **Un responsable logistique** définit les circuits de livraison, encadre la gestion des stocks, l'approvisionnement et la mise en rayon. Il dirige la maintenance des véhicules et encadre l'ensemble du personnel de l'entrepôt (caristes, magasiniers, réceptionnaires...), ainsi que les chauffeurs livreurs.

- **Un responsable des ventes** encadre les commerciaux de l'établissement. En lien avec le directeur d'établissement, il assure le respect des objectifs commerciaux, il définit les objectifs par secteur (déclinaison des objectifs budgétaires). Il prend généralement à sa charge les « grands comptes » du périmètre de l'établissement (nota : un établissement peut compter de un à deux chefs des ventes).

1.2.3. Fonctionnement général de l'activité

Comme il a été précisé *supra*, le *slack* budgétaire s'apprécie dans un contexte et un environnement spécifique. Pour faciliter la compréhension de l'étude de cas, nous proposons de décrire brièvement l'activité d'Eliance. Celle-ci se décompose en 3 sous phases (Cf Figure 15 ci-après) : la phase d'approvisionnement et de stockage des marchandises, la phase de vente et de prises de commandes, la phase de livraison de la commande au client.

Figure 15 : Synthèse du processus métier d'Eliance



1) L'approvisionnement

Il est à la base des métiers de la distribution. Eliance sélectionne, au niveau national, les produits (frais, surgelés, hygiène, épicerie) qui seront référencés et achetés par l'intermédiaire des centrales d'achats associées au groupe. Chaque établissement

dispose d'un catalogue commun d'environ 8000 produits. A partir de ce référentiel, l'établissement constitue son offre (libre à lui de prendre tout ou partie des références proposées par la direction nationale). Le responsable approvisionnement de l'établissement « passe commande » soit directement auprès d'industriels soit auprès de la centrale d'achat à laquelle il est affilié.

Deux enjeux principaux, sur ce processus métier, ont été identifiés dans le cadre de notre recherche :

- **Répondre aux attentes clients en terme « d'offre produits »** : il s'agit pour la direction de l'Offre et pour l'établissement, de proposer la gamme de produit la plus pertinente au regard des besoins du client. Ce point est ainsi clairement signifié en tant qu'objectif stratégique.

*Nous devons, être en mesure de **répondre dans l'urgence aux besoins de notre clientèle** c'est crucial ! Nous pouvons perdre une grosse commande, voire un client, si nous ne pouvons pas satisfaire à la demande sur tel ou tel article. Les « grands comptes » sont les rois pour ça !... quand Sodexi nous demande un produit, c'est difficile de le lui refuser, même si ça doit nous coûter en stock, on référence le produit (Laurence L, Responsable national approvisionnement).*

Pour les « grands comptes », cette offre est particulièrement sensible car un contrat de plusieurs millions d'euros peut parfois tenir au fait d'être ou non en mesure de pouvoir référencer un produit particulier.

- **Répondre aux attentes du client en termes de disponibilité du produit** : il s'agit pour les responsables approvisionnement (national, régional ou d'établissement) de s'assurer quotidiennement de la capacité de chaque établissement à être en mesure de disposer des produits et de les livrer.

*Le plus délicat pour nous, **ce n'est pas tant de référencer un produit que de gérer sa disponibilité**. Ça peut s'avérer très délicat, puisque l'on doit prendre en compte : la surface de stockage de l'établissement, le coût de stockage, le besoin du client, son degré d'urgence, le temps d'approvisionnement auprès de la centrale d'achat...bref, ce n'est pas aussi simple que l'on pourrait le*

croire, surtout lorsqu'il s'agit de « frais » ou du « surgelé » ! (Laurence L, Responsable Nationale Approvisionnement).

Cela suggère d'anticiper les besoins et de pouvoir y répondre : c'est-à-dire prévoir les commandes futures, et veiller à conserver un stock optimal pour chaque produit (les contraintes d'espace en entrepôt et de financement de BFR obligent l'approvisionnement à optimiser l'ensemble du stock de marchandises). En outre, s'ajoute à ceci les contraintes de stockage inhérentes aux produits surgelés⁴⁰.

L'activité d'approvisionnement est réalisée par trois principaux acteurs :

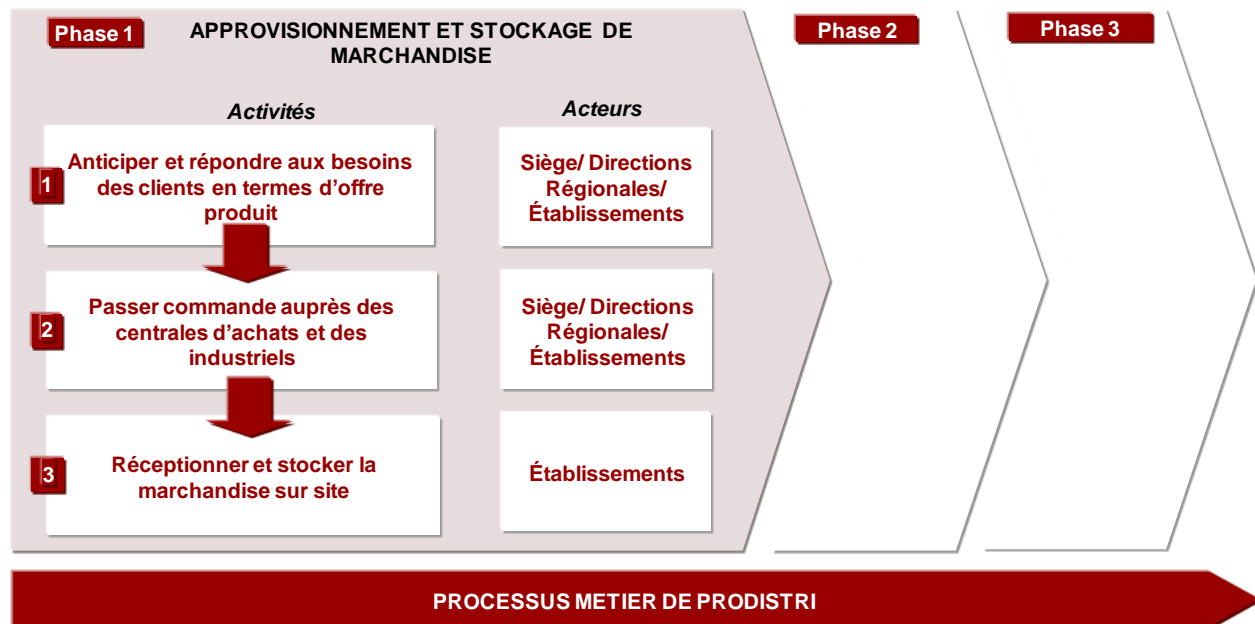
- Le service approvisionnement du siège,
- Le responsable approvisionnement des établissements (rattaché au responsable logistique),
- Les caristes⁴¹.

Le processus d'approvisionnement se finalise par la réception des marchandises et leur entreposage dans l'entrepôt de l'établissement. Le plan d'approvisionnement peut être décrit au travers la figure 16, ci-après.

⁴⁰ Un produit surgelé est stocké en chambre froide. Dans les entrepôts, cet espace de stockage à un volume très limité.

⁴¹ Un cariste est une personne conduisant un engin motorisé servant au déplacement de marchandises au sein d'un établissement. Cet engin peut être, par exemple, un chariot élévateur. Le cariste accomplit toutes sortes de missions : acheminement, stockage et déstockage. Dans certains cas, le travail du cariste peut s'accompagner d'un travail de constitution de palettes. Le cariste a un rôle important dans la chaîne de production : il gère la mise à disposition des marchandises et évite ainsi les ruptures dans les préparations.

Figure 16: Détail de la phase d'approvisionnement et de stockage de marchandises



2) La vente de marchandises

Celle-ci se conduit à trois niveaux :

- **La démarche de prospection et la réalisation de devis.** Ces activités consistent notamment à élargir sa clientèle, à capter le besoin du client et lui proposer des premiers éléments tarifaires...cette démarche est assurée : par les commerciaux, les chefs des ventes et les centres d'appels.
- **La prise de commande :** cette démarche consiste à recevoir et enregistrer la commande d'un client. Elle se réalise par : le téléphone (via les centres d'appels), Internet (au travers le site Internet de la société) et les visites des commerciaux.
- **Les actions commerciales :** elles consistent à proposer des rabais ou remises aux clients sur certains types de produits, à réaliser des actions commerciales (ou « coups commerciaux ») spécifiques sur certains produits. Un responsable régional des ventes nous rappelle en entretien, l'importance des actions

commerciales pour dynamiser l'image de la société et entretenir le réseau de clients.

Pour nous faire connaître et prendre des parts de marché, il n'y a pas dix mille solutions, il faut les séduire! ... Il faut réaliser des coups commerciaux!! Le plus simple c'est de faire des rabais sur les produits du moment! Ça marche bien et ça donne une image dynamique d'Eliance, ...sinon, les salons ou les portes ouvertes, en général ça fait un carton! Les clients viennent manger à l'œil, ils aiment ça!! Et on profite de cet instant convivial pour tisser des liens, et leur proposer les nouveaux articles! ... sans ce genre de coups, ce serait dur de survivre! (Xavier M, Responsable des ventes régional)

Les actions commerciales sont orchestrées à trois niveaux : national par la direction de l'offre, régional par le responsable des ventes régional et local par le chef des ventes et le directeur d'établissement. Les actions commerciales peuvent également donner lieu à l'organisation de salons, ou de journées portes ouvertes.

En synthèse, la figure 17 ci-après, illustre le détail de cette phase de vente de marchandises et de prise de commande client.

Figure 17 : Détail de la phase de vente de marchandises et de prise de commande client



3) La préparation de la commande et la livraison au client

La livraison client est assurée par le service logistique des établissements, le responsable logistique établit le plan de tournée, selon le type de produit, de lieu géographique du client final et les contraintes horaires imposées par le client.

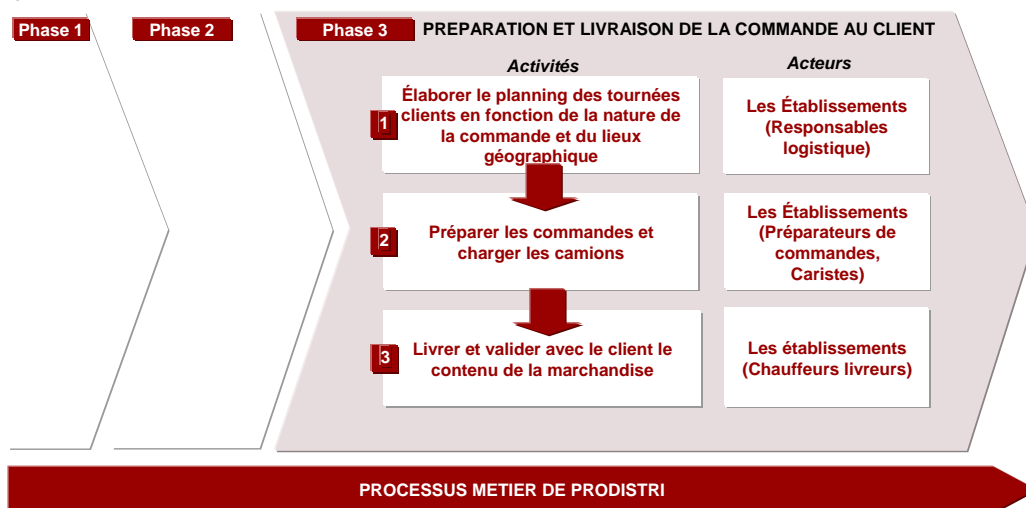
Le processus de livraison client démarre dès la réception de la commande. Il s'ensuit alors un plan de livraison qui s'inscrit au sein d'un planning général de livraison. En fonction de celui-ci, les préparateurs de commande présentent chaque lot de commandes au transporteur. La fin de processus de livraison est constatée à la réception de la commande par le client.

Les acteurs en charge de la préparation de la commande et de la livraison au client sont :

- Le responsable logistique,
- Les préparateurs de commandes et caristes en charge du picking⁴²
- Les chauffeurs livreurs.

La figure 18, ci-après, illustre le détail de cette phase de préparation et de livraison de la commande au client.

Figure 18 : Détail de la phase de préparation et de livraison de la commande au client



⁴² Le picking est l'opération qui consiste à prélever et rassembler les articles dans la quantité spécifiée par la commande avant expédition de celle-ci.

Figure 19 : Photographies d'entrepôts



4) Les activités supports liées au cas d'Eliance

Nous entendons ici, par activité support, toutes les activités qui concourent à la réalisation des activités principales décrites *supra*. Il s'agit : de la gestion des stocks, la gestion du parc de matériels (transporteurs, matériels de manutentions), la gestion des ressources humaines, la gestion comptable et financière, la communication, le marketing. Ces opérations sont réalisées en grande partie au sein de chaque établissement avec le soutien des directions régionales et du siège. **Selon nous, dans le cadre de cette thèse, mise à part la fonction contrôle de gestion, ces activités ne font pas l'objet de caractéristiques qui nécessiteraient d'être davantage détaillées (puisque communes à toute société).**

1.3. La fonction Contrôle de Gestion National

A partir d'un cadre d'analyse fondé sur les théories de la déviance et de la criminologie, notre recherche vise à appréhender la maîtrise du *slack* budgétaire. Dans cette perspective, nous considérons que la fonction du contrôle de gestion, en raison de son rôle majeur dans les phases de cadrage, de construction et de suivi budgétaire, nécessite de faire l'objet d'une présentation détaillée. Celle-ci reprendra les missions et l'organisation générale de l'activité et nous conduira à présenter, dans un deuxième temps, le mode d'élaboration budgétaire adopté par Eliance.

1.3.1. Des missions relativement variées

Le contrôle de gestion d'Eliance assure différentes missions :

- *La consolidation mensuelle de l'activité* : ce travail consiste essentiellement à consolider l'ensemble des éléments qui composent **le compte de résultat par type de produit (hygiène, épicerie, frais, surgelé) et catégories de clients**. Ce travail se réalise en collaboration avec les responsables administratifs des établissements, qui envoient leurs états. Le contrôle de gestion national vérifie la cohérence des chiffres annoncés par rapport aux données inscrites dans « l'ERP » et collectées sur la période (factures, refacturations internes...).
- *L'analyse de l'activité* : à la demande d'un membre de la direction, d'un responsable régional ou d'un responsable d'établissement, le contrôle de gestion peut être amené à investiguer certains postes de dépenses budgétaires (frais de généraux, investissements...). Ces travaux donnent lieu à des notes d'analyses spécifiques.
- *Le suivi des investissements* : il s'agit de suivre les dépenses d'investissements au regard du budget alloué. (Précisions que toutes les factures d'investissements sont validées à minima par le directeur d'établissement et le responsable logistique régional).

- *Le suivi des frais généraux du siège et des directions régionales* : le contrôleur de gestion assure les « mêmes fonctions » qu'un responsable administratif pour la direction nationale et les directions régionales. Il enregistre les factures de frais généraux, comptabilise les investissements et établit mensuellement le compte de résultat de chaque direction régionale (centre de coût).
- *L'activité de reporting* : Celle-ci s'exprime tout d'abord de façon hebdomadaire par un compte de résultat synthétique appelé « flash report ». Il est établi sur la base des remontées des établissements, et transmis à l'ensemble des cadres de la société. Ce dernier répond à un double objectif :
 - Faire état, à date, de la situation financière de chaque établissement et par consolidation de l'ensemble de la société,
 - Prévoir « l'atterrissage fin de mois » du compte de résultat des établissements et de la société Eliance (consolidation de l'ensemble des comptes de résultats des établissements, des directions régionales et du siège).

Mensuellement, le contrôle de gestion communique également les « flashs reports » et transmet, après chaque clôture mensuelle, le compte de résultat détaillé, en partenariat avec le service comptabilité⁴³.

- *La gestion budgétaire* : Il s'agit d'une des activités principale du contrôle de gestion national. Le contrôle de gestion national assure la mise en place et le suivi budgétaire. Nota : Ce processus fera l'objet d'une présentation spécifique dans la suite de cette section.
- *Les projets connexes* : par sa position dans la structure, sa connaissance fine de l'activité, et son approche financière de l'activité, le contrôle de gestion est un des acteur-clés dans l'accompagnement des différents projets de l'organisation. Il participe notamment à l'étude budgétaire des projets de réorganisation ou de fusion d'établissements.

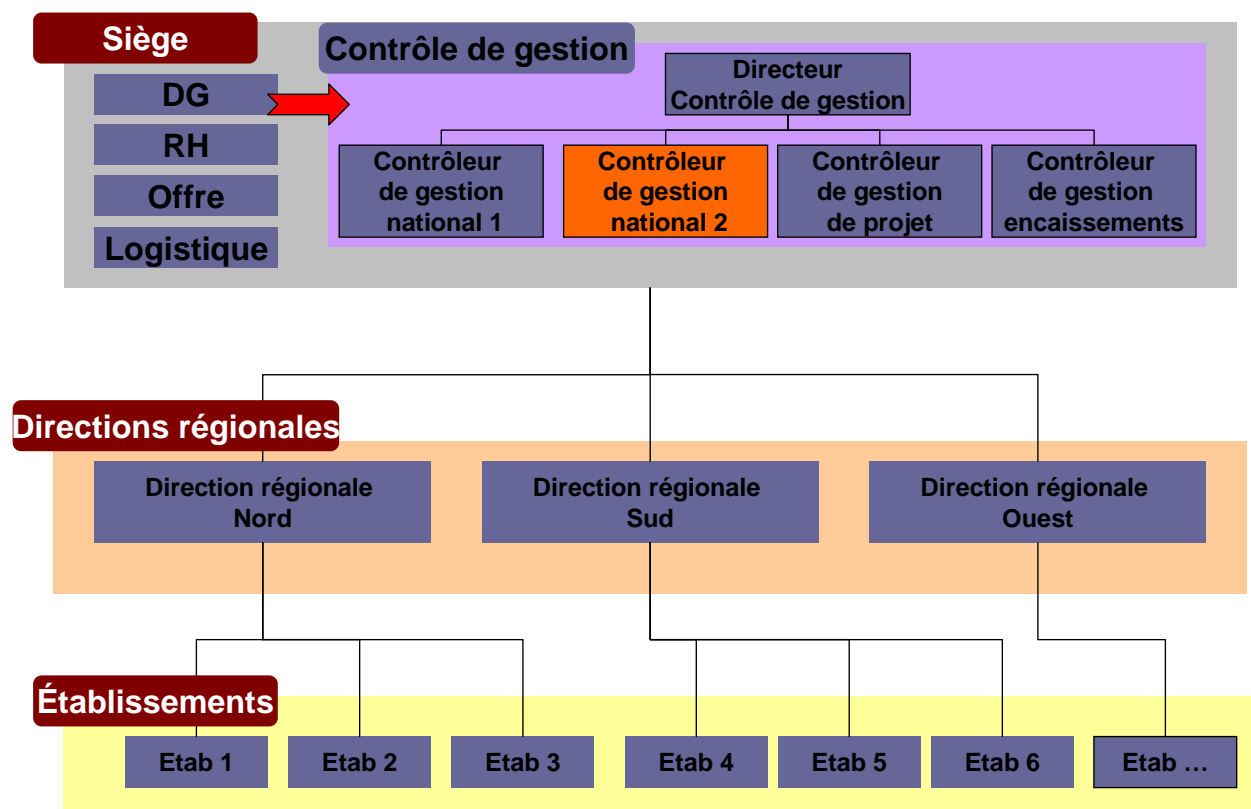
⁴³ Pour un même périmètre, certains écarts entre « Flash report » mensuels et compte de résultats détaillés mensuels peuvent être constatés. Ils sont liés aux différentiels entre l'enregistrement comptable et les enregistrements opérés par le contrôle de gestion. Ces écarts apparaissent en particulier entre les éléments facturés ou engagés et ceux véritablement payés (déclarés dans la comptabilité).

1.3.2. L'organisation du service contrôle de gestion

Comme le précise la figure 20, ci-dessous, le service contrôle de gestion du siège intègre quatre contrôleurs de gestion et un directeur.

Un contrôleur de gestion de projet, un contrôleur de gestion spécialisé dans la facturation intragroupe et le suivi des encaissements. Les deux autres travaillent en binôme sur le suivi et la consolidation de l'activité pour l'ensemble du groupe.

Figure 20 : Focus sur la situation du contrôle de gestion d'Eliance



Le directeur du contrôle de gestion est membre du comité de direction d'Eliance. En lien avec la direction générale, il définit les orientations budgétaires. Il participe également à la définition et à la validation des règles de gestion, ainsi qu'à certaines analyses de coûts des différentes directions. Enfin, il encadre hiérarchiquement les contrôleurs de gestion (dont les profils sont présentés dans le tableau 10 ci-dessous).

Tableau 10 : Profils des acteurs du contrôle de gestion d'Eliance (en juin 2005)

	Directeur du contrôle de gestion	Contrôleur de gestion national 1	Contrôleur de gestion national 2	Contrôleur de gestion de projet	Contrôleur de gestion encaissements
Diplôme	3ème cycle école Supérieure de Commerce	DESS contrôle de gestion	DESS contrôle de gestion / DEA comptabilité contrôle audit	3ème cycle école Supérieure de Commerce	BTS comptable
Expérience (nombre d'année)	10 ans (dont 6 dans l'audit interne et 4 dans le contrôle de gestion)	19 ans (dont 12 dans le contrôle de gestion)	2 ans dans le contrôle de gestion	7 ans dans le contrôle de gestion	35 ans (dont 2 ans dans le contrôle de gestion et 33 ans en tant que comptable en établissement)

1.3.3. Le système d'information et les outils informatiques du contrôle de gestion

Le système d'information et les outils informatiques constituent pour le contrôle de gestion, des moyens nécessaires, voire indispensables, pour suivre et analyser l'activité. Comme le soulignent Kren et Liao (1988) la qualité du système d'information et la fiabilité des données qui y sont incorporées peuvent être un moyen de réduire le slack budgétaire. Ainsi, la capacité à appréhender et suivre l'activité, par ces outils, représente selon toute vraisemblance, un moyen de réduire l'asymétrie d'information entre le siège et les opérationnels. Dans le cadre de notre recherche sur la maîtrise du *slack* budgétaire, il nous est apparu nécessaire de présenter les deux types d'outils informatiques dont dispose le contrôle de gestion d'Eliance, et de mettre l'accent sur leurs capacités à analyser l'activité.

Le système d'information comptable

Le système d'information comptable d'Eliance repose principalement sur « l'ERP SAP » (module FI). L'ensemble des pièces comptables (factures fournisseurs, clients,...)

saisies par les établissements, les directions régionales ou le siège sont intégrées directement dans l'ERP. En outre, le budget, par compte comptable ou agrégat, y est également intégré (un agrégat comptable correspond à « n » comptes de comptabilité générale). Le contrôle de gestion a donc la capacité d'étudier (en temps réel), le détail des dépenses ou recettes sur chaque compte comptable (l'ERP SAP permet, par un système de « *dreal down* », d'identifier l'ensemble des pièces comptables qui composent un compte ou un agrégat). Ce système facilite l'analyse **d'écarts entre le « réalisé » et le « budgété comptable »**. Ainsi, le contrôleur de gestion dispose de l'ensemble des écritures comptables avec un détail précisant jusqu'à la référence et le libellé de(s) facture(s) d'origine(s). Il est en mesure de rendre compte rapidement à la direction générale des évolutions constatées sur les différents postes. Notons, toutefois que ces **écritures correspondent à des saisies comptables**. La lecture d'un poste de dépense ou de recette en gestion n'apparaît donc pas de façon immédiate et nécessite des retraitements. Par exemple : si le contrôleur de gestion souhaite connaître la dépense de publicité définie dans le **budget de gestion**, il convient d'identifier toutes les écritures passées en **comptabilité générale** relatives à une activité de publicité.

Les outils informatiques du contrôle de gestion

Depuis le milieu des années quatre vingt-dix, le service contrôle de gestion a mis en œuvre une automatisation de ses activités, en particulier celles inhérentes à la consolidation des données comptables et financières des établissements. Il dispose d'une série d'applicatifs spécifiques développés sous « langage de programmation VBA ». Ces fichiers sont alimentés, pour la plupart d'entre eux, directement par les établissements et sont transmis au siège pour traitement. Ces outils favorisent la standardisation des traitements de gestion au niveau des établissements, et permettent de libérer du temps au contrôle de gestion pour l'analyse des données, plus particulièrement en période de clôture.

Au final, le recours à ces outils facilite le travail d'analyse du contrôle de gestion, mais comme l'affirme Berland (2002, p. 42), ils ne sont pas « *la solution miracle aux problèmes de la gestion budgétaire* ».

Le cycle budgétaire de discussion (ou navette budgétaire) peut certes être accéléré, mais la construction des hypothèses et la discussion qu'elles entraînent sur le fonds ne sont pas modifiées. (Berland, 2002, p. 42)

1.3.4. Le reporting

Le contrôle de gestion assure la réalisation de différent type de reporting :

- **Le reporting hebdomadaire** appelé « flash report » consiste à présenter dans un même document, les résultats d'activité (chiffre d'affaires et marges) par canaux de distribution, **ainsi que le budget associé**. Ce « flash report » est à destination de l'ensemble des membres du comité de direction, des directeurs d'établissement et des responsables des ventes. Il s'établit à partir de la consolidation des éléments remontés par le responsable administratif de chaque établissement.
- **Le suivi d'activité mensuel**. Il s'agit de la base de référence de la présentation de l'activité mensuelle. Il présente dans un même document l'ensemble des comptes de résultats détaillés par canaux et produits pour l'ensemble des établissements, ces éléments se rapportent aux **données budgétaires**. Par ailleurs, des comptes de résultats de synthèse présentent les résultats compilés par région et au niveau national. Contrairement aux éléments du flash report, établis essentiellement à partir d'estimations, le suivi de l'activité mensuel correspond à une vision comptable de l'activité.
- **Le suivi d'activité annuel** : ce document consolide l'ensemble des suivis d'activité mensuels.

1.3.5. Le budget

Préalablement à la description du processus budgétaire, il nous paraît nécessaire de préciser le rôle et l'importance du budget au sein d'Eliance.

Le budget : l'outil incontournable de mesure de la performance

Le budget est incontournable au sein de l'entreprise. Il fixe la grande majorité des objectifs de chacun des établissements, des directions régionales et du siège. Le budget précise, par types de produits et catégories de clients les objectifs commerciaux mensuels pour les quatre catégories de produits (épicerie, frais, surgelés, hygiène), tant en termes de chiffre d'affaires que de marge. Il précise également les objectifs mensuels des dépenses d'investissements, de frais généraux et de personnel.

En outre, **les primes des commerciaux, des chefs des ventes, des directeurs d'établissement, des directeurs régionaux, des directeurs de l'offre et des grands comptes sont assises directement sur le niveau de réalisation budgétaire** (marges commerciales, chiffre d'affaires et résultat net). En ce sens, **le budget constitue : l'outil principal de mesure de la performance de l'organisation et le modèle d'indexation de la rémunération variable de l'ensemble du personnel.**

Le processus d'élaboration budgétaire d'Eliance

Chaque établissement est responsable de sa rentabilité. Il dispose d'un « compte de résultat » qui lui est propre, dont les objectifs sont fixés par le budget. Il propose, à partir d'une orientation budgétaire de la direction nationale, un budget qui sera validé par la direction générale après d'éventuelles modifications.

Le processus d'élaboration budgétaire peut être décrit comme suit (figure 21) et se déroule de juin à octobre. Il est établi sur les quatre catégories de produits (épicerie, frais, hygiène et surgelé), ainsi que sur quatre types de clients (« gré à gré », « centralisé », « négocié », « public »). Ce processus, composé de cinq phases principales, répond classiquement au processus budgétaire tel que décrit par Berland (2002).

Figure 21 : Le processus d'élaboration budgétaire d'Eliance



Pour en permettre la compréhension, nous détaillerons, ci-après, chacune d'elles.

1- Le cadrage budgétaire



Cette étape se matérialise de deux façons : la lettre de cadrage budgétaire (rédigée par le contrôle de gestion et le directeur général) et la constitution de la matrice budgétaire.

a) La lettre de cadrage budgétaire définit les attentes de la direction en termes de marge et de chiffre d'affaires et précise les différents points techniques à prendre en compte dans la constitution du budget (manipulation du fichier budgétaire, règles de gestion pour les investissements, etc.). Les attentes de la direction sont définies à partir des orientations stratégiques et sont déclinées sur chacune des catégories de produits et typologies de clients.

Le point de départ de l'établissement d'un budget réside en principe dans son intégration avec le plan stratégique et opérationnel. L'entreprise y définit ses grandes orientations pour les années à venir (Berland, 2002, p. 24)

Cette lettre de cadrage précise en outre, le calendrier budgétaire dont un exemple est précisé ci-dessous :

CALENDRIER BUDGETAIRE PRODISTR (extrait de la note de cadrage budgétaire 2006)

Début juillet 2005	Lettre de cadrage budgétaire
mi-juillet 2005	Envoi note technique et fichiers par le contrôle de gestion France
29 juillet 2005	remontée des investissements au contrôle de gestion France pour analyse
22 août 2005	remontée CA/ marge au contrôle de gestion France pour analyse
23/24 août 2005	analyse CA/ marge DB
30 août 2005	remise des inflexions des CA et marges aux établissements
31 août 2005	remontée des matrices logistiques pour analyse par la direction logistique
5-16 septembre 2005	revue des matrices logistiques et remise des inflexions
27 septembre 2005	remontée des budgets complets
13-28 octobre 2005	revues budgétaire à Paris

b) La matrice budgétaire : elle se réalise simultanément avec la lettre de cadrage budgétaire. Il s'agit d'un « fichier Excel spécifique »⁴⁴ à chaque établissement et région. Il intègre l'ensemble des éléments budgétaires de l'établissement : le chiffre d'affaires, la marge, les frais généraux, les investissements et les loyers. Son principe de fonctionnement est le suivant : chaque établissement reçoit son fichier budgétaire « prérempli » par le contrôle de gestion, du réalisé, du budget en cours et de celui des années précédentes.

Les établissements indiquent directement dans ce fichier leurs estimations budgétaires quant aux ressources et aux dépenses. Le contrôle de gestion dispose ainsi, pour chaque établissement, de données budgétaires de même format, ce qui en facilite l'analyse et la consolidation.

2- L'Analyse de premier niveau des éléments budgétaires remontés par les établissements



Il s'agit de la première navette budgétaire. Cette opération est réalisée « en chambre » par le directeur général et le contrôle de gestion sur la base de la première version des « maquettes budgétaires » transmises par les établissements à fin juillet. Ces « maquettes budgétaires » précisent par types de produits et catégorie de clients les budgets : de frais généraux, de personnel, d'investissements, de chiffre d'affaires et de marge. **A l'issue de cette analyse de premier niveau, le contrôle de gestion fait part de ses inflexions budgétaires à l'établissement.**

3- Le suivi des inflexions budgétaires



La demande « d'inflexion budgétaire », formalisée par le contrôle de gestion, précise les évolutions à apporter au budget. Elle peut concerner tout ou partie des lignes budgétaires. Une fois transmises par l'établissement, le contrôle de gestion se charge de vérifier les différentes corrections proposées par l'établissement.

⁴⁴ Le fichier Excel est spécifique dans le sens où il est déjà prérempli des données de l'établissement, mais il dispose d'une structure commune pour l'ensemble des établissements.

Nota : les inflexions demandées ne présentent pas un caractère d'obligation, en cas de non acceptation de certaines d'entre elles, charge à l'établissement de justifier sa position lors de la revue budgétaire.

4- L'amendement des budgets lors des revues budgétaires

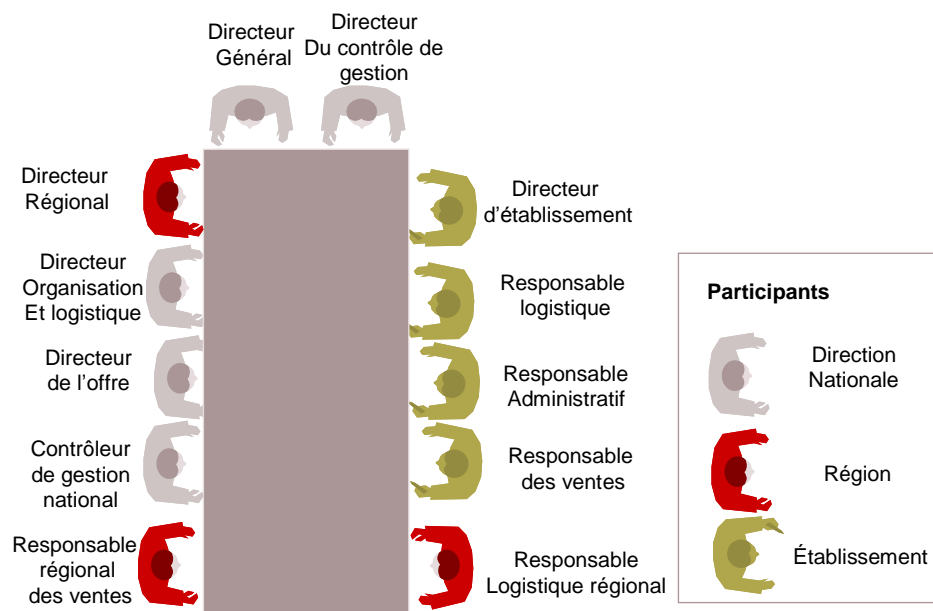


Le budget est amendé lors des revues budgétaires. Trois types de d'acteurs y participent :

- Les représentants des établissements : il s'agit du responsable administratif, du responsable logistique et du directeur d'établissement.
- Les représentants de la direction régionale : il s'agit du directeur régional, du responsable logistique régional, et du responsable des ventes régional.
- Les représentants de la direction nationale : il s'agit du directeur général, du contrôle de gestion (le directeur du contrôle de gestion et un contrôleur de gestion), des directeurs : de « l'Offre » des « Grands Comptes » et de l'« Organisation et Logistique ».

A titre d'illustration, la figure 22, ci-après présente les différents participants aux revues budgétaires.

Figure 22 : Représentation des participants à la table des revues budgétaires d'Eliance



→ **Une grande partie de la négociation budgétaire se réalise lors des revues budgétaires.**

L'ultime négociation budgétaire a lieu lors de ces revues. Chaque établissement convoqué par la direction nationale doit défendre son budget. L'enjeu de ces réunions est déterminant pour chaque établissement. L'atmosphère, bien que conviviale, n'en reste pas moins tendue, souligne un directeur d'établissement :

Les revues budgétaires sont extrêmement importantes pour l'établissement. C'est là que tout se négocie, et une mauvaise négociation a un impact majeur sur notre activité...nous avons du nous battre comme des diables, il y a deux ans, pour atteindre notre budget. C'était presque impossible, tout ça parce qu'on a pas su expliquer en revue budgétaire qu'un gros concurrent allait s'implanter sur notre secteur. On avait trop de pression, et on n'a pas su gérer face au DG et au directeur de l'offre...Ils étaient extrêmement virulents avec nous sur la façon de gérer notre business (Jean Claude M, Directeur d'établissement de la région Nord, en janvier 2007).

Pour Zrihen (2002, p. 239), ces revues budgétaires s'apparentent à de véritables rituels entre les divers protagonistes pour lesquels :

Le rite a pour but non seulement de faire communiquer les êtres entre eux, mais aussi les êtres et les choses selon des règles codées (Zrihen, 2002, p. 239).

Chaque responsable d'établissement doit défendre son budget face à la direction nationale. Selon la situation de l'établissement, le directeur régional vient en appui soit de la direction nationale, pour faire amender le budget qu'elle souhaite proposer, soit de l'établissement, pour appuyer la négociation et lui faire « entendre raison ». La direction régionale joue ainsi de fait, bien souvent, un rôle d'arbitre, ou de médiateur (bien que celle-ci ait une partie de sa rémunération indexée sur le niveau de réalisation du budget des établissements de sa région). Cette position ambivalente est d'ailleurs soulignée par un Directeur Régional en entretien.

Notre position, c'est vrai est souvent délicate, nous devons défendre l'intérêt de l'établissement,... la réussite d'un établissement c'est aussi la réussite régionale, ...la région c'est avant tout la consolidation des résultats des établissements !! Maintenant on fait partie également du CODIR, on sait ce que souhaite la direction, on participe à la prise de décision finale de la revue de direction, et il faut la jouer fine, concilier les désirs de la direction et les contraintes de l'établissement.ils (les établissements) ont souvent l'impression qu'on leur plante un couteau dans le dos, mais on ne peut pas faire autrement, la direction veille !! Xavier M (Directeur Régional).

A l'issue de la revue budgétaire, le budget annuel est amendé (en résultat, frais généraux et marge sur l'ensemble des marchés et canaux de distribution). Le contrôle de gestion enregistre la décision budgétaire et la transmet pour information au responsable d'établissement qui devra, sous quinzaine, transmettre son budget mensualisé⁴⁵.

Tableau 11 : Exemple d'un compte de résultat annuel validé en revue budgétaire⁴⁶

BUDGET 2005 ETABLISSEMENT En K €		COMPTES ANNUEL ETABLISSEMENT LAVOR											
	R 2003	% CA	B 2004	% CA	PR 2004	% CA	B 2005	% CA	B05/PR04	B05-PR04	B05/B04	B05-B04	
CHIFFRE D'AFFAIRES ACTIVITE	103 308		109 123		104 266		82 367		79	-21 899	0,75	-26 756	
MARGE COMMERCIALE	17 497	16,9%	18 402	16,9%	16 524	15,8%	12 121	14,7%	73	-4 403	1	-6 281	
FRAIS DE PERSONNEL	-9 491	-9,2%	-9 645	-8,8%	-9 772	-9,4%	-6 638	-8,1%	68	3 134	1	3 007	
PUBLICITE	-443	-0,4%	-467	-0,4%	-460	-0,4%	-372	-0,5%	81	88	1	96	
FRAIS DE DEPLACEMENT	-140	-0,1%	-163	-0,1%	-100	-0,1%	-69	-0,1%	69	31	0	94	
FOURNITURES DIVERSES	-188	-0,2%	-247	-0,2%	-219	-0,2%	-185	-0,2%	84	34	1	62	
TRANSPORT/VENTES	-1 575	-1,5%	-1 735	-1,6%	-1 621	-1,6%	-1 634	-2,0%	101	-13	1	101	
SERVICES EXTERIEURS	-243	-0,2%	-298	-0,3%	-237	-0,2%	-171	-0,2%	72	66	1	127	
PTT	-132	-0,1%	-163	-0,1%	-141	-0,1%	-134	-0,2%	95	7	1	29	
ENTRETIEN	-414	-0,4%	-318	-0,3%	-461	-0,4%	-393	-0,5%	85	68	1	-75	
LOCATIONS MATERIEL NET	-904	-0,9%	-1 016	-0,9%	-977	-0,9%	-732	-0,9%	75	245	1	284	
ENERGIE	-496	-0,5%	-544	-0,5%	-526	-0,5%	-499	-0,6%	95	27	1	45	
PRIME D'ASSURANCES	-99	-0,1%	-86	-0,1%	-65	-0,1%	-64	-0,1%	98	1	1	23	
TOTAL TAXES	-578	-0,6%	-612	-0,6%	-630	-0,6%	-547	-0,7%	87	82	1	65	
REDEVANCES	-2 388	-2,3%	-1 533	-1,4%	-1 533	-1,5%	-1 049	-1,3%	68	484	1	484	
PROVISIONS COMMERCIALES	-27	0,0%	-200	-0,2%	-150	-0,1%	-80	-0,1%	53	70	0	120	
TOTAL AUTRES FRAIS GENERAUX	-7 626	-7,4%	-7 383	-6,8%	-7 120	-6,8%	-5 929	-7,2%	83	1 191	1	1 454	
AMORTISSEMENTS	-242	-0,2%	-295	-0,3%	-251	-0,2%	-282	-0,3%	112	-31	1	13	
LOYERS	-945	-0,9%	-984	-0,9%	-984	-0,9%	-1 008	-1,2%	102	-24	1	-24	
COUTS DE DISTRIBUTION	-18 303	-17,7%	-18 307	-16,8%	-18 127	-17,4%	-13 857	-16,8%	76	4 269	1	4 450	
AUTRES PROVISIONS			0		0		0			0		0	
RESULTAT FINANCIER	-7	0,0%	-8	0,0%	0		0			0	0	8	
RESULTAT EXCEPTIONNEL	-11	0,0%	0		2	0,0%	0			-2		0	
RESULTAT NET	-823	-0,8%	87	0,1%	-1 601	-1,5%	-1 736	-2,1%	108	-135	-20	-1 823	
E.B.I.T.	-816	-0,8%	95	0,1%	-1 601	-1,5%	-1 736	-2,1%	108	-135	-18	-1 831	
E.B.I.T.D.A.	-575	-0,6%	390	0,4%	-1 350	-1,3%	-1 454	-1,8%	108	-104	-4	-1 844	

⁴⁵ Déclinaison du budget annuel sur chaque mois de l'année

⁴⁶ R 2003 : Résultats 2003 ; B 2004 : Budget 2004, PR2004 : Prévisionnel 2004 ; B 2005 : Budget 2005

L'importance du compte de résultat pour l'établissement ELIANCE: Le compte de résultat amendé en revue budgétaire est déterminant. Il conditionne, en effet, toute l'activité de l'établissement sur l'année à venir. L'ensemble des objectifs qui seront assignés à l'établissement, tant en termes de chiffre d'affaires, de marges et d'investissements (par les amortissements) découle directement de celui-ci.

5- La mensualisation du budget annuel



Cette étape consiste, pour l'établissement, à décliner sur chacun des mois de l'année budgétaire l'ensemble du budget annuel amendé. Le rôle du contrôle de gestion est double : il consiste, dans un premier temps, à vérifier la cohérence entre les éléments amendés et ceux mensualisés, puis à vérifier la cohérence de la mensualisation du budget au regard des éléments constatés lors des précédentes périodes.

Il nous est arrivé à plusieurs reprises d'avoir un budget mensualisé valable en montant total (le total des lignes mensualisées correspondait au montant total des lignes déclarées dans le budget annuel), mais complètement faussé sur sa répartition mensuelle... En vérifiant la répartition du chiffre d'affaires par type de produit des précédentes années on s'est aperçu des décalages ! (Véronique G, contrôleur de gestion, juin 2006)

Une fois validé par le contrôle de gestion, le budget mensualisé constitue la base de référence pour l'année à venir.

1.4. Analyse de l'influence des acteurs de l'organisation vis-à-vis du budget

Le budget se construit sur la base de la confrontation des visions à court, moyen et long terme des acteurs de l'organisation. Dans son analyse du contrôle budgétaire sur une période de dix ans, Zrihen (2001) identifie qu'un des usages du budget consiste en celui de « lieu de rencontres et d'échanges » entre les différents responsables qui y voient un moyen une fois par an de converser sur le devenir de l'entreprise et sur les plans

d'actions à mettre en œuvre. La constitution du budget s'inscrit de fait dans une action collective pour laquelle il nous paraît donc nécessaire d'appréhender plus concrètement les influences des acteurs budgétaires. En effet, l'étude de la maîtrise du *slack* budgétaire suppose, selon nous, de connaître le type d'influence exercé par chacun des acteurs lors de la constitution du budget. Dans le cas d'Eliaance, en plus du contrôle de gestion, treize autres types d'acteurs sont impliqués dans le processus d'élaboration du budget.

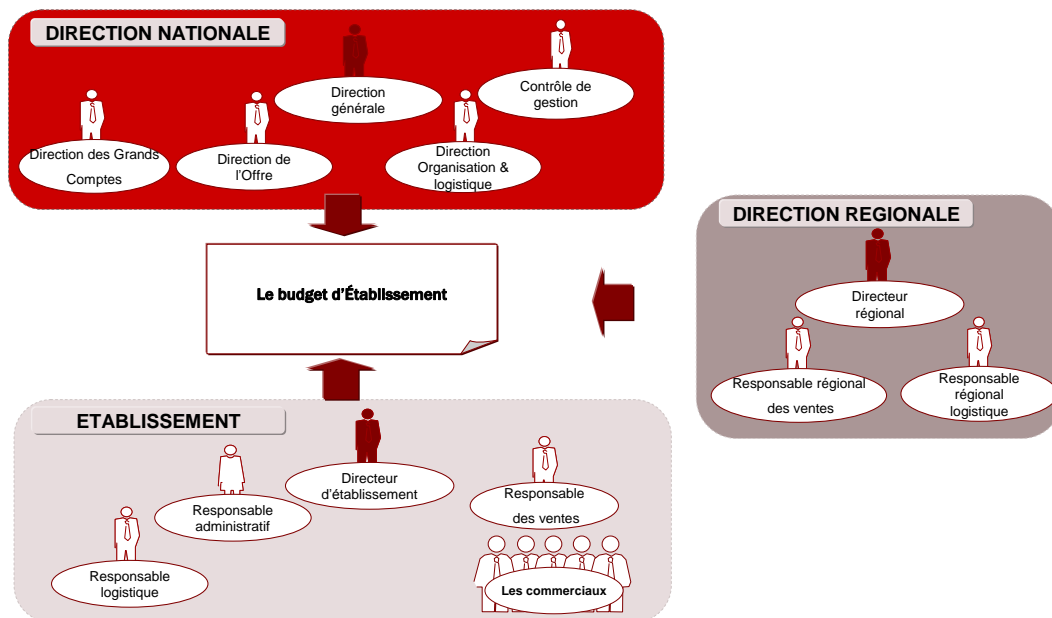
Pour ce faire, nous proposons d'utiliser un cadre d'analyse qui s'inspire des travaux de March et Simon.

Ces auteurs ont apporté une lumière particulièrement utile sur le problème de rationalité des acteurs, en proposant le concept de rationalité limitée et leur analyse de toutes les séries de facteurs qui peuvent effectivement limiter l'exercice de la rationalité. (Crozier, 1963, p. 185)

Pour Crozier (1963, p. 185), une telle voie d'approche offre l'avantage de permettre de traiter les problèmes de pouvoir de façon beaucoup plus réaliste, car elle rend possible d'étudier à la fois cette rationalité subjective de chaque agent libre, qu'il soit exécutant ou directeur, et l'influence des facteurs psychologiques, sociologiques et de « *relations humaines qui la limitent* ».

La figure 23, présente les treize types d'acteurs impliqués dans le processus budgétaire. Cinq sont intégrés au sein de la direction nationale (la direction générale, la direction des Grands Comptes, la direction de l'Offre, la direction organisation & logistique et le contrôle de gestion). Trois, appartiennent à la direction régionale (le directeur régional, le responsable régional des ventes, le responsable régional logistique). Enfin, au niveau de l'établissement, cinq types d'acteurs interviennent dans ce processus : le responsable logistique, le responsable administratif, le directeur d'établissement, le responsable des ventes et les commerciaux).

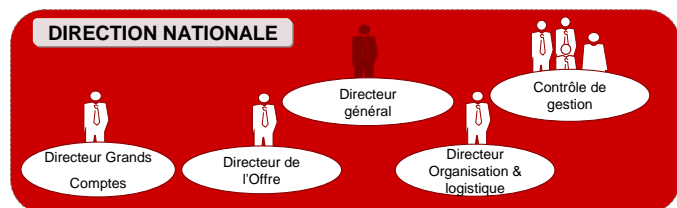
Figure 23: Présentation des différents acteurs impliqués dans le processus d'élaboration du budget de l'établissement



Nous tenterons de déterminer, l'influence exercée par chacune de ces catégories d'acteurs sur le processus de construction du budget. **Des tableaux de synthèses présenteront les conclusions de cette analyse à la fin de cette sous-section.**

1.4.1. Les acteurs de la direction nationale impliqués dans l'élaboration du budget

La fonction contrôle de gestion ayant déjà fait l'objet d'un focus spécifique dans la section précédente, nous présentons dans ce paragraphe les quatre autres fonctions qui sont impliquées dans le processus de budgétisation : La direction générale, la direction de l'Offre, la direction des Grands Comptes, la direction organisation & logistique.



Notons que la direction des ressources humaines a volontairement été exclue de cette analyse, puisque elle n'intervient que très rarement dans cette phase d'élaboration du

budget. Elle communique ses éléments financiers, relatifs aux charges de personnel, au contrôle de gestion qui se charge de les analyser.

La Direction Générale

La direction générale constitue un acteur majeur du processus budgétaire. Elle définit le cadrage budgétaire et analyse, avec le contrôle de gestion, les propositions budgétaires des établissements. En outre, elle valide, lors de la revue budgétaire, le budget définitif de chaque établissement.

La définition des orientations budgétaires est construite sur la base du plan stratégique et des perspectives générales de la société sur l'année à venir. Ces orientations sont négociées entre le Directeur Général d'Eliance et la direction de la holding. A l'issue d'une première entrevue, à la mi-année, le Directeur Général dispose, pour l'année à venir, d'un cadre annuel de croissance en termes de chiffre d'affaires et de résultat net. A l'issue de cette entrevue en juin 2005, le directeur général convoque le contrôle de gestion en tenant le discours suivant :

Ca va être difficile cette année, je viens de faire le point avec le groupe (la direction de Distributor), ils souhaitent que l'on fasse plus que l'année dernière. Je n'ai pas réussi à leur faire entendre que c'était un peu trop ambitieux, tout le monde va devoir faire des efforts pour y arriver ! ... On va déployer cette croissance sur chacune des régions, et on essaiera de proposer un budget qui reste quand même réaliste pour chacun des établissements. (Le Directeur Général d'Eliance)

Après avoir décliné ces objectifs en pourcentage de croissance sur chacune des macros lignes du compte de résultat de la société, le directeur général décline, avec son comité de direction, ces taux de croissance sur chacune des régions, catégories de produits et de clients. A ce stade, les objectifs du directeur général sont doubles : disposer d'un budget consolidé par établissement qui réponde aux exigences du Groupe et équilibrer « l'effort budgétaire » sur l'ensemble des établissements. Sa crainte, souvent répétée en réunion budgétaire, serait de faciliter l'atteinte du résultat d'un établissement par rapport

à un autre. En revue budgétaire, il rappelle ainsi systématiquement ce principe qu'il qualifie de fondamental au sein d'Eliance.

L'effort doit être partagé, il n'est pas question qu'un établissement soit avantagé par rapport à un autre, je suis vigilant, pour éviter ce type d'erreur... Ça crée systématiquement des conflits entre les établissements et les régions, nous devons faire un effort pour ne pas tomber dans ces travers. (Le Directeur Général d'Eliance, revue budgétaire d'octobre 2004)

Cet équilibre doit répondre, dans tous les scénarii, aux principes de croissance qui ont été définis avec la direction du Groupe. Le groupe apprécie essentiellement la performance d'Eliance au niveau de quelques objectifs. Ce point est d'ailleurs clairement précisé en 2004, lors d'une autre revue budgétaire.

Vis-à-vis du groupe, mon critère d'évaluation, ce sont les principes de croissance qui me sont imposés. ...Pour le groupe, peu importe que ce soit la Région Nord ou la Région Sud qui ait atteint ses objectifs, ce qu'il souhaite, c'est l'atteinte des objectifs définis au niveau général. Maintenant, en interne, je ne peux pas accepter qu'il y ait de trop fortes disparités entre les établissements. (Le Directeur Général d'Eliance, en revue budgétaire de septembre 2004)

Pour vérifier le potentiel d'activité de chacun des établissements, le directeur général, consulte les membres du comité de direction. Il analyse en particulier, avec le contrôle de gestion, le réalisé de l'année en cours, et le compare avec les propositions budgétaires des établissements.

→ L'influence du directeur général dans le processus budgétaire

Le directeur général valide l'ensemble des budgets des établissements et des régions. Il décide si ces budgets doivent être, ou non, revus. Sur ce sujet, il peut s'opposer à tous les membres du comité de direction, puisque c'est lui seul qui prend la responsabilité du budget vis-à-vis du groupe. Ce principe est très souvent mentionné en réunion

budgétaire. Il l'évoque d'ailleurs clairement, lors d'une réunion de préparation du cadrage budgétaire, avec le contrôle de gestion.

Je sais que les directeurs de régions ne seront pas d'accords, que les grands comptes vont s'offusquer, mais au final c'est moi qui déciderai... je dois porter ce budget vis-à-vis du groupe et je ne présenterai pas des objectifs qui ne répondent pas à leurs attentes (du groupe), ce n'est pas possible... Si jamais je dois revoir certains principes que l'on définit ensemble, il faudra vraiment me convaincre qu'il n'y a pas d'autres solutions ! (Le Directeur Général d'Eliaance, réunion d'orientation budgétaire de juin 2004).

En outre, le directeur général peut mobiliser n'importe quel collaborateur de l'organisation pour affiner une analyse, donner un avis ou une précision.

La direction de « l'Offre »

La direction de l'offre prend une part importante dans la définition et la mise en œuvre de la stratégie commerciale. Elle engage sa responsabilité sur la stratégie produit et sur le succès commercial des produits mis en avant. Sa crédibilité est ainsi davantage engagée sur sa capacité à définir et mettre en place une « *stratégie produit gagnante* » que sur le résultat net généré par Eliaance.

Il y a trois ans, malgré nos bons résultats de chiffre d'affaires et de marges générées nous avons été, d'une certaine manière, discrédités par certaines personnes de la direction. Nos objectifs par ligne de produit n'étaient pas atteints. En fait nous avons « superformé » sur l'épicerie le reste c'était catastrophique...on est complètement passé à côté des produits en surgelé, et en hygiène. Nos prix étaient globalement trop élevés, et en plus, on n'avait pas les produits stars du moment !! ... tout ça pour dire que ça ne sert à rien des fois d'avoir un bon résultat d'entreprise, si on rate sa sélection de produits et sa politique tarifaire. (Un responsable de la direction de l'offre)

La performance de la direction de l'Offre ne se résume pas au simple résultat net global de l'activité, mais davantage à sa capacité à atteindre les différents objectifs qui lui sont assignés. Ainsi, sa performance sera mesurée à travers le niveau des ventes des produits sur lesquels des actions commerciales sont engagées.

La direction de l'Offre souhaite par ailleurs pouvoir se préserver des marges de progressions commerciales pour les années futures. Dans l'absolu, elle vise une progression annuelle constante et cohérente. Comme le souligne le directeur de l'offre en comité de budgétaire :

*Il ne faut pas proposer tout à tout prix, on peut effectivement gagner des parts de marchés, faire du chiffre, mais ce sera au dépend de notre marge. Car les clients ne sont pas dupes, une fois que l'on aura gagné le terrain avec des prix « raz le plancher », nous aurons du mal à faire machine arrière !! et là, il ne restera plus beaucoup de solutions. Soit continuer sur des tarifs intenable, ou bien proposer un réajustement qui aura « grand risque » de nous pénaliser définitivement auprès de ce type de client !! Alors quelle est la solution ?... **Je pense qu'il est nécessaire de construire une relation durable avec le client. C'est-à-dire qu'il faut être à son écoute pour capter ses besoins et proposer une gamme de produit cohérente, qui nous permette de lui proposer commande après commande davantage de produits. Une fois que la confiance sera gagnée, alors nous pourrons maximiser notre résultat, mais pas avant ! (Un responsable de la direction de l'offre)***

Ces propos nuancent l'approche de la direction générale. La direction de l'Offre souhaite bien entendu réaliser un résultat maximum, à condition qu'il soit la traduction d'une relation de confiance avec les clients. **Le directeur de l'offre privilégie un résultat à court terme satisfaisant** qui laisse une marge de progression pour les années futures, plutôt qu'un résultat trop important avec un risque de perte des parts de marchés les années à venir. En effet selon lui, une croissance importante du chiffre d'affaires passe nécessairement par une baisse significative des prix, en maintenant le même niveau de prestations aux clients. Compte tenu de l'importance des coûts fixes, ceci constituerait à terme un risque pour la société.

Un entretien mené auprès du responsable marketing souligne l'importance accordée par la direction de l'offre, à savoir démontrer que l'on maîtrise la technicité des sujets.

Nos objectifs ne sont pas uniquement financiers, nous devons savoir anticiper, proposer une gamme de produits qui réponde aux attentes de nos clients, tant au niveau qualitatif qu'au niveau du prix affiché. ... nous attachons une place importante à pouvoir démontrer à la direction générale que nos prévisions étaient justes. C'est comme à la météo, la crédibilité ne se gagne pas sur le fait d'annoncer du beau temps pour la semaine, mais sur le fait de montrer que l'on aura su réaliser de bonnes prévisions !! Notre crédibilité vis-à-vis de la direction et du responsable des ventes c'est de montrer que l'on a « un coup d'avance » !!... on est tellement satisfaits quand nos prévisions se concrétisent ! (Le responsable marketing de la direction de l'Offre, mai 2006)

→ L'influence de la direction de l' « Offre » dans le processus budgétaire

La direction de l'offre définit les références des produits commercialisés et la politique de tarification. Elle oriente, au niveau national, la répartition du chiffre d'affaires prévisionnel entre les gammes de produits (épicerie, frais, surgelé et hygiène).

Elle veille à respecter une cohérence entre la marge budgétaire définie dans le budget et la politique tarifaire de la société.

Cette direction semble contribuer ainsi à un juste équilibre entre croissance du chiffre d'affaires et niveau de marge commerciale.

La direction des « Grands Comptes »

Des clients importants,

Avec une centaine de « grands clients », la direction des grands comptes génère une partie significative de l'activité d'Eliaance. Elle gère avec ses clients la relation d'amont en aval dans le sens où elle décide du choix des produits à référencer pour eux⁴⁷ et des modalités de livraisons (certains clients ont, en effet, conclu des accords pour des

⁴⁷ Des grands comptes peuvent négocier l'exclusivité sur certains produits

livraisons sous 24h, d'autres ont imposé une tournée de livraison spécifique⁴⁸). En outre, pour l'ensemble des établissements, la direction est responsable de la relation avec « ses clients ».

Au niveau de l'établissement, ces clients sont généralement visités par le directeur d'établissement ou le chef des ventes.

Comme le précise un des responsables grands comptes, le **résultat généré par ces clients reste avant tout de la responsabilité de la direction « Grands Comptes »**.

*Ce sont avant tout **nos clients**, nous entretenons une relation de confiance depuis des années, ils ont leurs habitudes et leurs privilèges. Ils sont capricieux, et savent parfaitement jouer de leur statut. ...ils négocient des produits qui ne sont pas sur le catalogue, ils nous demandent d'être livrés avant les autres,... ils sont choyés ça c'est sûr ! (Marie M, Responsable « Grands Comptes »)*

A la tête d'un portefeuille client, un responsable grand compte peut se voir gérer un chiffre d'affaires équivalent à celui d'un établissement. Compte tenu de l'importance de ces clients, cette direction entretient des relations privilégiées avec eux.

La direction grands comptes : un état dans l'état

Au regard de ces spécificités, la direction des Grands Comptes exprime une relative indépendance vis-à-vis de la direction générale. Elle peut avoir tendance à considérer que ce sont « ses » clients, et que la direction générale n'est pas en mesure de pouvoir lui imposer les règles standards appliquées aux établissements (exemple : les taux de marge appliqué à un « Grands Comptes » sont largement inférieurs au taux de marge d'un client standard). En outre, la relation entre un responsable « Grands Comptes » et son client peut amener ce dernier « à suivre » son commercial, lorsque celui-ci est débauché par la concurrence. Ce phénomène est clairement mis en avant par un des responsables « Grands Comptes » :

⁴⁸ Certains grands comptes ont négocié avec la direction régionale et la direction des « Grands Comptes », une tournée de livraison qui leur assure d'être livrés en premier par exemple.

Vous, vous en rendez compte, ça fait 30 ans que je pratique ce métier, et c'est ma quatrième entreprise, certains clients m'ont toujours suivi, je dois dire, que la relation que l'on entretient avec eux y est pour quelque chose !... et ça, c'est difficile à admettre pour la DG, ... qu'on le veuille ou non, ce sont nos clients, on les connaît bien, et ça on ne peut pas nous l'enlever ! (Martine M Responsable « Grands Comptes »).

Ainsi, certain agents du siège considèrent la direction des Grands Comptes comme un « **un état dans l'état** », ils ont leurs privilèges et un statut très particulier. Ceci se retrouve particulièrement chez les commerciaux.

Les commerciaux de la direction des grands comptes disposent d'avantages nettement supérieurs à ceux des commerciaux « classiques » en établissement :

Tout d'abord, leur statut de « super commercial » les positionne en tant que cadres (seul les responsables des ventes sont assimilés cadre en établissement). En outre, ils disposent d'une rémunération très attractive et des avantages en nature identiques à certains directeurs d'établissements. Cette relation d'indépendance vis-à-vis des établissements est parfaitement illustrée par une responsable « Grands Comptes ».

Nous ne sommes pas comme les commerciaux d'établissement,... nous gérons presque autant de chiffre d'affaires qu'un directeur d'établissement, vous ne pensez pas que l'on va se faire marcher dessus ! Dans tous les cas, c'est nous qui avons la relation avec nos clients, et il n'est pas question que l'on nous applique les mêmes règles qu'un établissement.... Mais ça je crois qu'ils l'ont bien compris ! ! (Martine M Responsable « Grands Comptes »).

La direction ne comprend pas forcément notre position, elle nous demande sans cesse de réaliser davantage de marge alors qu'au contraire, la relation instaurée avec nos clients nous conduit bien souvent à la diminuer...alors tant pis, nous on sait ce qui est nécessaire, on est en contact permanent avec eux, leurs attentes sont très spécifiques... Certains nous demandent des circuits logistiques particuliers, d'autres des produits qui ne figurent pas sur notre catalogue (qui compte pourtant plus de 7000 références !!), c'est grâce à ces efforts que nous maintenons notre activité,... c'est pour ça que la direction me reproche de ne pas appliquer sa stratégie...(Françoise N Responsable « Grands Comptes »)

La prévision de chiffre d'affaires et de marge des clients « Grands Comptes » : un processus centralisé

Les prévisions de chiffre d'affaires des Grands Comptes sont réalisées par le directeur « Grands Comptes » et amendées par la direction générale. Toutefois, seul le directeur dispose d'une vision complète et suffisamment précise de l'ensemble de ses clients pour être en mesure de réaliser une prévision d'activité objective. Pour la direction générale, la compréhension de l'activité des « Grands Comptes » est un enjeu majeur pour anticiper les évolutions de chiffre d'affaires à venir. L'arrivée ou le départ d'un grand client peut avoir une incidence significative sur le résultat de la société.

« L'activité est trop sensible pour pouvoir être évaluée correctement. La direction générale ne connaît pas les dossiers, elle me demande de faire des prévisions, je les fais, elle revoit souvent à la hausse ce que j'ai indiqué, mais jusqu'à présent on est arrivé à faire notre budget !!. De toute façon c'est difficile de prévoir, imagine que l'on perde la chaîne SODEXY, tu imagines ? On perd plusieurs millions d'euros d'un coup !! ou au contraire on récupère un de ses concurrents, alors là, au contraire, on atteint les objectifs budgétaires en septembre !!, ...tu vois, les objectifs budgétaires, c'est qu'en même pas la panacée !!!»(le directeur « Grands Comptes »).

Les techniques de prévisions, reposent sur une « méthodologie personnelle »

A la demande de la direction générale, nous avons, à deux reprises, assisté le directeur « Grands Comptes » dans la construction de son budget. L'objectif de cette assistance était de comprendre la façon d'anticiper l'activité. La direction générale considérait en effet risqué qu'un système de prévision d'une part significative de l'activité repose sur une seule personne (le directeur Grands Comptes). La demande du directeur général nous a été formulée dans ces termes :

*Donnez un coup de main à Xavier (le directeur Grands Comptes), il en a bien besoin. J'ai l'impression qu'il est perdu avec tous ces fichiers clients. **Profitez - en pour décortiquer sa manière de faire des prévisions.** Ça fait des années que ça dure, il faudrait quand même qu'un jour quelqu'un puisse le*

remplacer... en plus, en termes de justification, personne n'est capable d'expliquer comment on arrive à ses résultats... Je sais que cela n'est pas facile, mais cela sera très utile pour nous. (Le Directeur Général, en juillet 2005).

Cette assistance nous a permis de nous rendre compte des difficultés de cette direction à réaliser des prévisions budgétaires. Le système de prévision repose en effet sur toute une série d'annotations manuscrites, sur des centaines de pages de listings clients. A partir de ces annotations qualitatives, le directeur déduisait des pourcentages de croissance. Ce système ne permet pas d'automatiser les prévisions, ou d'être réutilisé par des collaborateurs tiers puisqu'une même annotation peut aboutir à un pourcentage de croissance différent entre deux clients :

A titre d'exemple : le client LAMBDA du marché surgelé /type de produit : légumes verts, est annoté « ++ ». Cette annotation correspond (après explication du directeur Grands Comptes) à un potentiel de croissance de 10%.

Quelques pages de listing plus loin, un client GAMMA du marché surgelé/ type de produit : légumes verts est annoté « ++ ». Notre réaction consiste alors à intégrer +10% de croissance sur cette catégorie de produit (conformément à l'évaluation du client LAMBDA). Ce à quoi le directeur Grands Comptes nous répond : « A non, là, le « ++ » correspond plutôt à 7% !! »

Cet exemple, illustre parfaitement le caractère subjectif de l'évaluation de l'activité. En ayant parcouru avec le directeur « Grands Comptes » plus de la moitié du listing des « Grands Clients », nous nous sommes aperçus que son système d'évaluation, rendait impossible la prévision, ou l'audit de son dispositif par un tiers.

Quelques jours plus tard, le directeur général nous demande (apparemment exaspéré) :

Alors ce listing vous avez compris ? Non ?! Moi, j'ai abandonné, je n'y comprends plus rien, en tout cas il a intérêt à réaliser son chiffre !! (Le directeur général, en août 2005).

Un objectif de volume plutôt que de taux de marge

L'objectif principal de cette direction n'est pas de maximiser à tout prix son résultat, mais de garder la confiance du client, et de faire en sorte qu'il lui reste fidèle. « **Un client perdu nous coûte plusieurs millions d'euros de chiffre d'affaires** » rappelle le directeur des grands comptes en revue budgétaire. En entretien semi-directif, ce même acteur souligne l'importance du chiffre d'affaires et la sensibilité autour de la marge.

*« Nous ce qui nous intéresse, c'est de **gagner la confiance de nos clients, la marge c'est important, mais nous ne pouvons pas gagner sur tous les plans, ...cela représente beaucoup de chiffre d'affaires...** ».*

Bien que la direction des Grands Comptes soit intéressée financièrement (dans la part variable de sa rémunération) à la fois sur le chiffre d'affaires géré et sur la marge générée, sa principale préoccupation semblerait être le niveau d'activité (en lien direct avec le niveau de confiance du client).

*Vous savez, nous n'avons pas un taux de marge faramineux avec un grand client, mais nous nous rattrapons sur le chiffre d'affaires, ...on est plus dans une **logique de volume** que de taux.... **Les volumes, c'est la conséquence directe de la qualité de notre relation**, les taux, c'est de la politique commerciale, c'est pas comme ça que l'on voit si on a les faveurs d'un client ...**d'autant que les marges sont tellement serrées que tout le monde pratique les mêmes taux pour ces clients !***

La direction « Grands Comptes » semblerait ainsi privilégier la croissance du chiffre d'affaires à celle du taux de marge. Cette appréhension de l'activité se retrouve sur les modes d'évaluation des commerciaux « Grands Compte » dont la performance est principalement mesurée au regard du chiffre d'affaires géré.

→ L'influence de la direction Grands Comptes dans le processus budgétaire

En définitif, pour chaque établissement, la direction des grands comptes, prend une part majeure dans la définition du chiffre d'affaires et de la marge des « **clients centralisés** » du compte de résultat. En revanche, elle n'intervient quasiment pas pour

ce qui concerne le chiffre d'affaires et la marge des autres catégories de clients ou pour le montant des charges de fonctionnement ou d'investissements.

La direction « Organisation & Logistique »

La direction « Organisation & Logistique » est composée d'experts en logistique principalement issus des établissements. Le langage employé par ces experts métier y est extrêmement codifié. Pour le matériel, on traite : « de racks », de « transpalettes », de « montes charges », de « picking », « de transporteurs », etc. Le personnel, en établissement, est également très spécialisé : préparateurs de commande, caristes, réceptionnaires, chargeurs, etc.

Ces éléments illustrent la technicité d'une telle activité. A la tête de cette fonction, le directeur « Organisation & Logistique » semble « s'imposer » auprès de l'ensemble des acteurs de l'organisation métier, en tant qu'expert incontestable.

En évoquant la réorganisation logistique de son établissement, un responsable logistique nous confie, de façon informelle :

*« Je n'ai pas compris tous les choix qui ont été opérés, mais bon **je m'en remets aux experts du siège, c'est eux qui savent comment faire,** »*

Ce point est d'ailleurs globalement confirmé par des directeurs d'établissements qui soulignent l'importance du rôle de conseil du responsable logistique régional et de la direction « Organisation et Logistique » :

*Les établissements prennent en charge la logistique dans sa dimension classique. **Maintenant, dès que l'on doit opérer des réorganisations d'importance, ou que l'on doit faire un point sur la législation, surtout au niveau de la sécurité, on s'en remet à la région ou au siège. Opérer une fusion d'itinéraires de tournée entre deux établissements, c'est loin d'être évident ! ca ne s'invente pas, et c'est vrai que Jean Claude (le directeur Organisation et Logistique) sait faire, c'est un pro !** (Thierry N, Directeur d'établissement).*

Le directeur « Organisation et Logistique », assoit son expertise sur son parcours professionnel et sur sa **capacité : à pouvoir comparer les établissements** et donc à être en mesure de détecter les « techniques logistiques » les plus efficaces.

« Nous sommes les garants des choix logistiques d'Eliance, nous les assumons, ...nous validons l'ensemble des décisions choisies, ...les responsables logistiques (d'établissements) n'ont pas forcément tous les éléments pour arriver à faire des choix justes. Nous avons l'avantage d'avoir un benchmark tout fait (avec 22 établissements) ...et puis, ils n'ont pas tous la formation pour élaborer des itinéraires de tournée. » (X. Le Directeur Organisation et Logistique).

Lors des revues budgétaires, le directeur « Organisation et Logistique » indique à l'établissement les standards logistiques à respecter. Il s'agit en l'espèce des moyens matériels (transpalettes, racks, chariots élévateurs,..) et humains (nombre de caristes, de préparateurs de commandes, de chauffeurs livreurs,..) nécessaires, en fonction de la taille de l'entrepôt, du nombre de clients, du nombre de produits sur site, etc.

Ces standards s'imposent très largement aux établissements qui ont relativement peu de marges de négociations.

A titre d'illustration, nous présentons ci-après, quelques exemples de matériels logistiques utilisés en entrepôt.

Figure 24 : Quelques exemples de matériels logistique utilisés en entrepôt

Transpalette



Chariot élévateur « simple »



Chariot élévateur cabine



Préparateurs de commandes

→ L'influence de la direction Organisation et Logistique dans le processus budgétaire

En revue budgétaire, face au directeur « Organisation & Logistique », le directeur d'établissement et son responsable logistique s'engagent généralement dans un

« débat technique » quant aux moyens nécessaires à l'exploitation logistique de leur entrepôt. Les contestations de l'établissement, bien que délicates, portent généralement sur les particularités de l'établissement (implantation non standard, tournées de livraisons des villages de montagne, nécessité d'un matériel plus moderne à cause d'un accident,...). Une remarque d'un responsable logistique, en revue budgétaire, illustre clairement ce conflit.

Je sais que cette matrice des moyens a été établie à partir de standards de la profession, mais il ne faut quand même pas imaginer que l'on peut nous faire entrer dans des cases aussi facilement, il y a des paramètres que vous ne prenez pas en compte... Comme l'accident du chariot élévateur de l'année dernière, ça a provoqué des séquelles chez les caristes, ils veulent un autre matériel et souhaitent se réorganiser différemment,...ça ne rentre pas dans des cases, ça ! (Eric B. Responsable Logistique).

Ainsi, comme toutes les réorganisations d'entrepôts, les circuits de tournées des chauffeurs, ou les demandes d'investissements, les éléments budgétaires en lien avec les moyens logistiques sont soumis à validation et expertise du service Organisation & Logistique.

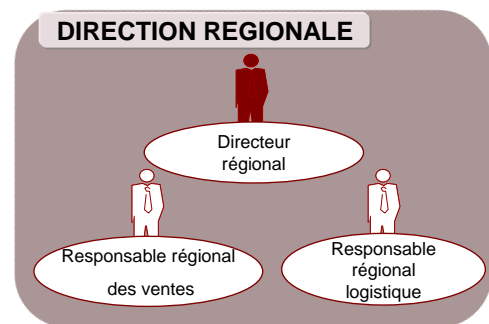
En tant qu'expert en ce domaine, cette direction est, de fait, un acteur difficilement contestable. En outre, la direction générale n'a pas les compétences techniques nécessaires pour évaluer le bien fondé des choix logistiques. A ce titre, elle s'en remet presque complètement à ces experts. Lors d'un entretien semi-directif, le directeur de l'Offre nous confie :

« Nous ne sommes pas en mesure de faire des choix (logistiques), il faut laisser faire nos experts, ils connaissent parfaitement le problème et proposeront à l'établissement les meilleures solutions. Ils ont construit une machine de guerre (la matrice des moyens logistique), qui répond totalement à notre besoin d'uniformisation et d'efficience pour nos établissements, ... ne me demandez pas comment elle fonctionne, c'est très technique ! (Le directeur de l'Offre).

A travers son outil, la direction « Organisation et Logistique », offre d'une certaine manière, à la direction générale, une « *arme contre le slack budgétaire* ». Face à un avis d'expert, et à une **matrice relativement rigide**, la négociation autour des moyens logistiques reste très difficile pour l'établissement, qui doit justifier très précisément les raisons d'une non-conformité à **la norme prescrite par cette matrice**.

1.4.2. Les acteurs de la direction régionale impliqués dans l'élaboration du budget

Trois types d'acteurs de la direction régionale sont impliqués dans le processus d'élaboration du budget : le directeur régional, le responsable régional des ventes et le responsable logistique.



Le Directeur régional

Le directeur régional représente les établissements de son secteur géographique auprès de la direction nationale (comité de direction, revues budgétaires, etc.). Sa situation est ambivalente puisqu' il doit à la fois faire respecter et défendre les orientations définies par la direction nationale, tout en représentant les intérêts de ses directeurs d'établissement. Cette situation est d'autant plus complexe que le bonus du directeur régional est basé, en grande partie, sur le niveau de réalisation budgétaire de sa région (consolidation des résultats budgétaires des établissements de sa région). Ainsi, le niveau de rémunération d'un directeur de région est totalement corrélé avec celui de « ses » directeurs d'établissement.

Son autorité vis-à-vis des directeurs d'établissement et de la direction s'exprime à différents niveaux

Le représentant des directeurs au niveau national : au sein des comités de direction, il représente les intérêts de « ses » directeurs d'établissement vis-à-vis de la direction générale ou de la direction de l'offre. Il fait état de la situation des établissements et évoque notamment les dysfonctionnements.

Le responsable hiérarchique : il est hiérarchiquement et opérationnellement responsable de l'ensemble des établissements de sa région. Dans les faits, ceci s'exprime en particulier dans le processus de contrôle et de validation des budgets d'établissements (chiffre d'affaires, marge, frais généraux...) et des dépenses d'investissements. (Chaque dépense est validée par le responsable logistique régional et le directeur régional). En outre, le directeur régional s'implique opérationnellement dans la stratégie commerciale des établissements : il participe, avec le responsable des ventes régional, les directeurs d'établissements et les responsables des ventes de l'établissement, à l'étude et à la mise en place d'actions commerciales ciblées, communes et cohérentes pour l'ensemble de ses établissements (exemples : mise en place d'actions de communication communes à l'ensemble du département, organisation d'une journée porte ouverte commune à l'ensemble des établissements de la région, etc.).

L'expert métier : les directeurs régionaux d'Eliance sont tous d'anciens directeurs d'établissements. Ils sont parfaitement au fait des arcanes du métier, leur expérience et leur réussite en tant que Directeur d'établissement étant incontestable, leur niveau d'expertise n'est pas, ou très rarement, contesté par les directeurs d'établissement.

*Notre directeur régional a commencé en bas de l'échelle, ..., il est passé d'un rang de simple commercial à celui de directeur d'établissement en moins de 15 ans. Aujourd'hui il est à la tête de plusieurs établissements et fait partie du comité de direction national... au niveau **métier**, faut reconnaître qu'il a plus grand chose à prouver (Xavier M, Directeur d'établissement).*

L'expert régional : Confronté à la Direction de l' « Offre » et la Direction Générale, le directeur régional met très souvent en avant les spécificités locales. Une région s'inscrit

dans un contexte géographique, culturel et concurrentiel qui lui est propre. Ceci tend à nuancer l'homogénéité de certains objectifs commerciaux nationaux.

La vente d'un certain produit peut être subordonnée à un contexte local et culturel : il existe ainsi, au niveau national, des nuances régionales en matière de goûts alimentaires. (Exemple : la vente de tomates par tête d'habitant est supérieure dans le sud Est de la France à celle du Nord de la France...). Ces nuances de goûts de la population impactent donc la capacité d'un établissement à commercialiser un type de produit sur une zone géographique.

Enfin, la vente s'inscrit dans un contexte concurrentiel spécifique à un environnement géographique donné. Un responsable des ventes évoque ce phénomène :

A titre d'exemple : le nord est de la France connaît une forte densité de concurrents de petite taille. Leur pouvoir de négociation des prix auprès des fournisseurs est relativement modéré, et le nombre de références produit est inférieur à celui d'Eliance. Ne possédant pas toutes les gammes de produits (certains proposent uniquement du frais), ils concentrent principalement leurs efforts commerciaux sur une seule typologie de client (les restaurants, les écoles,...).

Dans le Sud Est de la France, la situation est inverse, nous avons, en règle générale, des concurrents qui présentent la même offre que celle d'Eliance, ils peuvent casser les prix sur certaines gammes de produits, la concurrence est souvent féroce dans cette région.(Didier P, Responsable des ventes régional, septembre 2006).

La direction générale, ne dispose pas de l'expertise métier locale dont bénéficie le directeur régional. Cette **connaissance pointue de l'environnement assure au directeur régional une reconnaissance auprès de la direction nationale.**

C'est vrais que le DR (Directeur Régional) nous fait profiter de sa vision du terrain, nous sommes souvent trop loin de l'activité pour avoir un regard éclairé sur toutes ses particularités. (Le directeur de l'Offre, janvier 2005).

→ L'influence du Directeur Régional dans le processus de négociation budgétaire

L'influence du directeur régional vis-à-vis des directeurs d'établissement semble se cristalliser lors de la revue budgétaire. **A cet instant, il endosse le rôle d'expert, de responsable hiérarchique et de représentant des établissements.** La gestion de ces différentes responsabilités confère au Directeur Régional un statut très particulier dans le processus budgétaire. **Son rôle d'expert des spécificités locales favorise certaines décisions budgétaires, au profit de l'établissement.** En outre, sa position de responsable hiérarchique lui permet d'appuyer certaines décisions de la direction nationale.

Le responsable des ventes régional : l'expert commercial régional

Le responsable régional des ventes travaille en collaboration avec : le directeur régional, les directeurs d'établissements et les chefs des ventes.

Il peut, selon la direction régionale être : un ex responsable des ventes d'établissement de la région, un responsable des ventes débauché de la concurrence, ou un ex directeur d'établissement.

Le responsable régional des ventes participe aux orientations stratégiques commerciales de sa région par les échanges réguliers avec les différents acteurs cités *supra*. Il est chargé notamment, en collaboration avec la direction de l'offre nationale, d'analyser les bases de données des ventes régionales, en vue de proposer des actions commerciales ciblées. A ce titre, d'une excellente connaissance du tissu commercial de sa région lui est nécessaire.

En outre, il se tient informé des actions de la concurrence et assure un rôle de veille concurrentielle régionale. Il centralise l'ensemble des propositions de tarification que lui remontent les chefs des ventes ou les directeurs d'établissements. Il se charge d'enquêter sur le positionnement de nouveaux arrivants locaux, en vue de proposer un plan d'action cohérent et homogène pour l'ensemble des établissements de la région.

→ L'influence du responsable régional des ventes dans le processus budgétaire

Son expertise commerciale le positionne en tant que conseiller de la direction régionale et référence des chefs des ventes. Sa fonction de « sachant » peut l'amener à étoffer l'argumentaire budgétaire construit par le directeur régional et les directeurs d'établissements.

Nous avons souvent besoin du responsable régional des ventes, pour construire notre argumentation budgétaire. C'est lui qui maîtrise le réseau concurrentiel, il analyse nos chiffres et croise les données pour toute la région. Avec ça, on a souvent des éléments sérieux à avancer à la direction nationale pour appuyer nos orientations. (Christophe F, Directeur d'établissement, mars 2005).

Le responsable logistique régional

Le responsable régional logistique travaille en collaboration avec la direction nationale et les responsables logistiques d'établissements de sa région. Il s'agit généralement d'un ancien responsable logistique d'établissement ayant acquis une reconnaissance de son niveau d'expertise au cours d'une longue expérience.

Le responsable logistique régional dispose d'un rôle ambivalent vis-à-vis des établissements de sa région :

- Il assure un rôle de conseil et de soutien vis-à-vis des responsables logistiques d'établissement qu'il peut être amené à remplacer. Il apporte un soutien technique au responsable logistique lors de réorganisation d'entrepôts, ou de mise en place de nouvelles tournées.
- Il contrôle le respect des règles logistiques définies par la direction nationale : il entre dans le processus de validation des investissements d'établissements, il veille au respect des normes de sécurité des établissements et au choix des matériels requis par la direction nationale.

En outre, il assure la cohérence des projets d'investissement réalisés au niveau régional. Ce rôle, aux multiples facettes, assure au responsable régional logistique, une reconnaissance de son expertise technique dans le domaine logistique.

C'est un poste délicat, moi-même ancien responsable logistique d'établissement, je sais que ce poste régional n'est pas souvent accepté. On se voit souvent court-circuiter les décisions du responsable logistique local. On est souvent perçu comme l'empêcheur de tourner en rond, ou le traître de la direction nationale, qui serait là uniquement pour réduire les coûts, et surveiller les responsables logistiques...Ce métier a pourtant des avantages, on travaille avec le directeur régional. On participe à tous les projets logistiques au niveau national, en plus, on porte souvent conseil aux responsables logistiques, ça, ils l'oublient souvent car on leur apporte une vue régionale... (Alain T, Responsable logistique régional).

→ L'influence du responsable logistique régional dans le processus budgétaire

Par sa position, le responsable logistique régional est souvent amené à appuyer les décisions de la direction « Organisation et Logistique ». Ainsi, en évoquant, la réduction du nombre de transpalettes d'un établissement, un responsable logistique régional souligne :

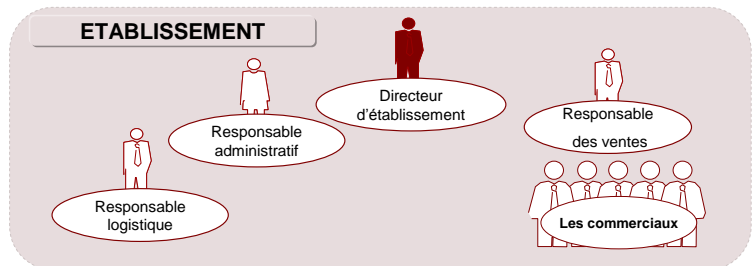
Je suis désolé monsieur V (Directeur d'établissement), mais vous devez vous résoudre à appliquer le standard défini au niveau national, ce sera 4 transpalettes et pas un de plus ! Je vous avais expliqué que votre entrepôt ne justifiait pas cet investissement, et là on vous le confirme ! (Patrice. V-Responsable logistique Régional)

Toutefois, en tant que conseil des établissements, lorsqu'un cas le justifie, celui-ci peut soutenir le responsable logistique d'établissement dans son argumentaire budgétaire. A titre d'exemple, lors de la revue budgétaire de 2004, un responsable logistique régional soutient « son » responsable logistique d'établissement lorsque ce dernier justifie la budgétisation de deux portes coupe feu (non prévue dans la matrice des moyens logistiques de la direction « Organisation & Logistique »).

Je confirme la demande du responsable logistique, c'est plus que nécessaire. Cet établissement n'est plus aux normes. C'est vrai qu'a priori ça fait cher pour deux portes coupe feu (> 15 000 euros), mais j'engage ma responsabilité si jamais cela ne passe pas au budget de l'établissement...Il n'y a pas à tergiverser, l'établissement a raison ! (Patrice. V- Responsable logistique Régional)

1.4.3. Les acteurs de l'Établissement impliqués dans l'élaboration du budget

Au niveau de l'Établissement, ce sont cinq types d'acteurs qui sont principalement impliqués dans le processus de construction budgétaire. Nous présenterons



successivement, dans cette sous section, les rôles et influences du directeur d'établissement, du responsable administratif, du responsable des ventes, des commerciaux et du responsable logistique.

Le Directeur d'établissement

Le directeur d'établissement supervise l'ensemble de l'activité de son établissement. Il porte son expertise, principalement sur l'activité commerciale (Nota : c'est en règle générale un ancien responsable des ventes d'établissement). La partie logistique étant totalement confiée au responsable logistique d'établissement, le directeur est consulté pour les demandes d'investissements, pour les recrutements ou pour tout problème significatif (il peut s'agir du choix d'une nouvelle tournée, d'une réorganisation de l'entrepôt, du planning des livraisons, etc.).

L'expert commercial

Au sein d'Eliaance, le directeur d'établissement bénéficie d'une image d'expert commercial. Il prend généralement en charge les clients les plus importants (en termes de chiffre d'affaires géré) et il peut, de cette manière se caller au plus près des besoins nouveaux et des difficultés rencontrées dans l'acte de vente. Ce point est d'ailleurs clairement illustré par les déclarations de plusieurs directeurs d'établissements. L'un d'entre eux déclare :

*Heureusement que l'on conserve encore quelques clients, **on perdrait la main !** Non, sans blague, **c'est important pour nous de garder cette proximité avec le terrain, on voit les produits stars, ceux qui ont des difficultés, et on peut aussi challenger nos commerciaux sur notre expérience. C'est plus simple d'échanger avec eux sur la base de la réalité du terrain** (Michel V, directeur d'établissement, septembre 2005).*

Un autre souligne l'intérêt et le risque que cela comporte de maintenir une activité commerciale auprès de clients importants (« Grands Comptes »).

*Prendre en charge les gros clients c'est bien mais c'est dangereux ! ... **Je reste toujours proche du business, si j'ai des difficultés sur certains produits, je peux toujours contacter le responsable des ventes, ça me fait prendre du recul sur mon activité, et je peux donner des conseils aux commerciaux, on comprend beaucoup mieux les besoins du client** comme ça... Clairement **le danger c'est quand je me trouve en difficulté avec un « gros client », ma crainte, c'est de voir le client partir à la concurrence et que ça « jase » chez les commerciaux... mais ce n'est pas encore arrivé !** (André C, directeur d'établissement, août 2005).*

Cette expertise commerciale des directeurs d'établissements est d'ailleurs très souvent mise en avant par les responsables des ventes et les directeurs régionaux. Grâce à l'information transmise par le responsable des ventes et les commerciaux, ils maîtrisent « parfaitement » leur sujet et peuvent identifier le potentiel de leur secteur. Cette connaissance est le fruit de leur expérience et des échanges réguliers avec les équipes commerciales et la direction régionale.

Notre directeur est au fait de la situation et du potentiel de l'établissement, on communique régulièrement sur les résultats de nos actions commerciales, il supervise tout ça... on lui donne nos prévisions de croissance par secteur, il arrive très rapidement à identifier ce qui peut être amélioré,...il a l'œil, ça fait 20 ans qu'il fait ce métier, alors on peut lui faire confiance (Yves T, Responsable des ventes, août 2005).

Je peux lui (le directeur d'établissement) faire confiance, il connaît son secteur et dans ce métier, on ne peut pas dire que ce soit un novice (Un directeur régional).

→ L'influence du directeur d'établissement dans le processus budgétaire

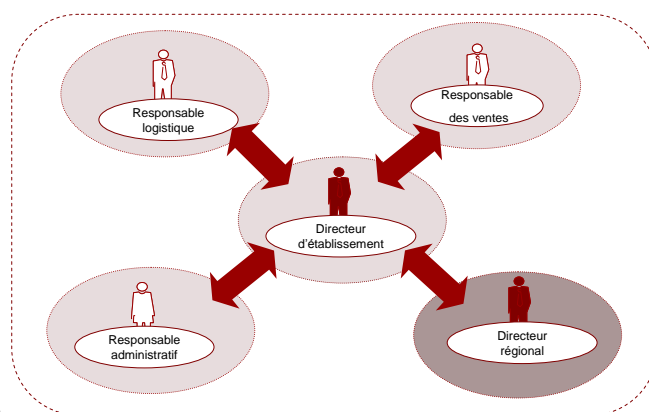
Dans le cadre de la construction de son budget, le directeur d'établissement travaille principalement avec le directeur régional, le responsable administratif, le(s) responsable(s) des ventes et le responsable logistique.

Le budget de chiffre d'affaires et de marge (hors « Grands Comptes ») est négocié avec le responsable des ventes, et le directeur régional. Grâce à sa position

hiérarchique et sa connaissance du secteur, le directeur d'établissement peut imposer des objectifs aux responsables des ventes.

En ce qui concerne le budget des charges de fonctionnement et d'investissements liées à la partie logistique (entrepôt et livraison), le directeur se rapproche de son responsable logistique qui lui fait état de ses différents besoins. A ce stade, le rôle du directeur d'établissement consiste à valider les propositions du responsable logistique.

Pour ce qui concerne le budget des charges de fonctionnement en lien avec l'administration de l'établissement (personnel, assurances et taxes,...), le directeur d'établissement travaille de concert avec son responsable administratif, qui lui fournit les différents besoins budgétaires par poste de dépenses pour l'année à venir.



Le responsable administratif

Le responsable administratif travaille principalement en collaboration avec le directeur d'établissement. Selon l'établissement, il encadre une équipe de quatre à vingt collaborateurs (comptables, assistants administratifs, contrôleurs de gestion, secrétaires, agents d'accueils). Il prend en charge la gestion administrative courante : la comptabilité générale et analytique, il assure également la gestion des ressources humaines (suivi des congés, des absences, des formations...).

Au centre de l'ensemble des problématiques de l'établissement (humaines, commerciales, comptables et financières), le responsable administratif occupe une fonction clé au sein de l'organisation de chaque établissement. En effet, **la quasi-totalité des actions ou décisions ayant un impact d'ordre financier ou humain lui sont communiquées**. En outre, sa fonction autour des ressources humaines, le positionne en interlocuteur privilégié des collaborateurs. Dans ce schéma, il dispose d'une information très riche sur les collaborateurs, et peut, de ce fait, désamorcer les conflits internes.

Ça fait plus de 10 ans que je travaille ici, je les connais (les collaborateurs) tous très bien. Je connais leurs problèmes personnels, leurs motivations, les difficultés qu'ils rencontrent avec les collègues...Responsable Administratif c'est un sacré poste ! On assure quelque part toute l'intendance, on écoute le personnel, et en plus on peut désamorcer les conflits (Stéphane P, Responsable administratif, septembre 2006)

En outre, le responsable administratif est l'interlocuteur « opérationnel » privilégié du contrôle de gestion national. Cette relation s'exprime notamment lors de la mise en place du budget, de la remontée du flash report ou de la clôture mensuelle. Ce contact privilégié avec la direction nationale assure également au responsable administratif un rayonnement interne : il est « au courant » de la vie de la direction nationale (recrutements, réorganisation...). Il se fait bien souvent le relais des agents d'établissement pour confirmer ou infirmer une rumeur. C'est ainsi qu'un responsable d'établissement nous confie, lors d'un entretien semi – directif :

*Avant que vous arriviez au poste de Contrôleur de Gestion, on savait déjà (dans l'établissement) que l'on allait embaucher quelqu'un de l'externe, à ce poste.... Le directeur d'établissement, par curiosité, m'a demandé de me renseigner, j'ai donc posé la question au service contrôle de gestion du siège.... **On a souvent l'information externe avant les autres, c'est l'avantage de travailler souvent avec la direction nationale et d'être en contact avec les autres établissements.** (Stéphane P, Responsable Administratif, septembre 2006)*

→ L'influence du responsable administratif dans le processus budgétaire

Par sa fonction et son rôle central, au cœur de l'établissement, le responsable administratif fournit au directeur d'établissement des informations internes (financières et humaines) et externes à l'établissement (en particulier du fait de la proximité avec le contrôle de gestion du siège et du réseau des responsables administratifs), très utiles dans la construction d'un budget.

Il dispose en ce sens d'informations privilégiées sur les départs potentiels de salariés ou les risques de mouvements sociaux. En outre, **il connaît de nombreuses techniques de vérification des éléments budgétaires du contrôle de gestion. De ce fait, il peut indiquer au directeur d'établissement les points faisant l'objet de contrôles spécifiques.** Les deux exemples ci-dessous illustrent parfaitement ce propos.

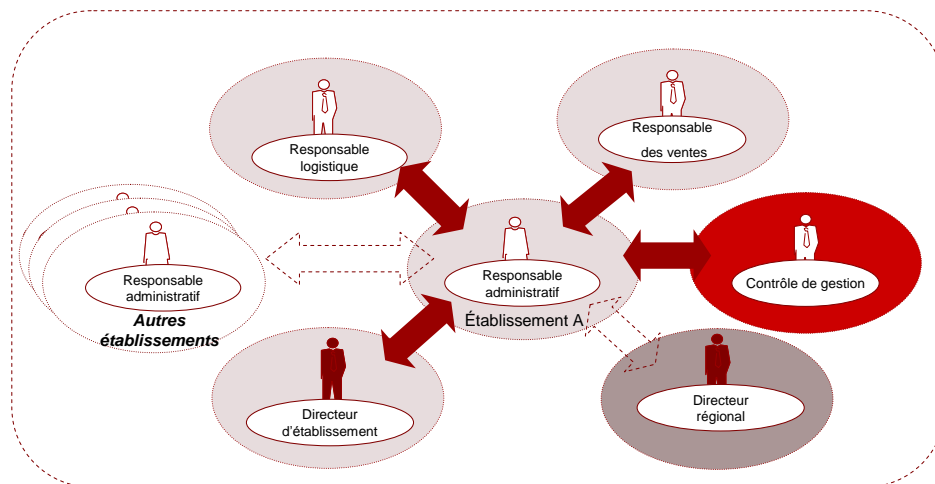
Chaque année c'est pareil, vous regardez toujours les postes d'achat de petits matériels, et vous les comparez avec la consommation des précédentes années. Maintenant on le sait et on a averti notre directeur d'établissement. (Pascal G, Responsable Administratif, septembre 2005)

Vous pensez que l'on ne sait pas ce que vous vérifiez ? Par expérience on connaît les postes budgétaires les plus sensibles. On y regarde à deux fois avec le directeur d'établissement avant de vous donner notre maquette budgétaire. (Marie R, Responsable Administratif, avril 2005)

Enfin, le réseau des responsables administratifs lui remonte des informations privilégiées sur les techniques de construction budgétaire des autres établissements. Il peut ainsi en proposer certaines, éprouvées dans d'autres établissements. Lors d'un entretien semi-directif, un responsable administratif nous confie, à propos de charges d'investissements comptabilisées en charges de fonctionnements⁴⁹.

Tu sais, ça fait plusieurs fois que le responsable administratif de l'établissement xx nous dit de passer certaines immobilisations en charges, on se refusait à le faire,... mais bon voyant que ça marchait bien pour lui, on s'est dit (avec le directeur d'établissement) pourquoi pas ! (Jean Luc K, Responsable administratif, en juin 2005).

Figure 25 : Représentation synthétique des relations du responsable administratif en phase d'élaboration du budget



Le responsable des ventes

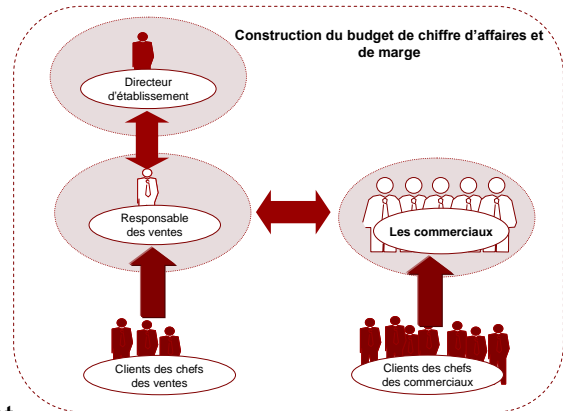
Le responsable des ventes épaulé le directeur d'établissement pour toutes les **problématiques commerciales** de l'établissement. Il est généralement un ancien commercial expérimenté. Celui-ci a démontré sa capacité à développer commercialement l'activité et à pouvoir encadrer une équipe de commerciaux.

⁴⁹ Cette technique permet à l'établissement de se libérer des montants d'investissements et de diminuer son résultat net prévisionnel

Il est généralement le relais entre les commerciaux et le directeur d'établissement. Il est au fait de l'ensemble des problématiques commerciales locales, au-delà de ses activités de management. En outre, il gère personnellement un portefeuille de « gros clients » locaux.

→ L'influence du responsable des ventes dans le processus budgétaire

En relation avec le responsable régional des ventes, il se tient informé de l'évolution concurrentielle régionale. Ceci peut lui permettre de disposer d'une information privilégiée vis-à-vis de « ses » commerciaux. En outre, par le biais de ces derniers, il dispose également d'une source d'information très riche sur le potentiel de développement



commercial de sa zone de chalandise. Ces informations privilégiées (« Top down » et « Botom up ») lui assurent un rayonnement au sein de son établissement. Et c'est vers lui que se tourne bien souvent le directeur d'établissement lors de la construction du budget.

Dans l'établissement, ce sont les responsables des ventes qui connaissent le mieux la zone commerciale, ils profitent de leurs informations acquises auprès de leurs clients, des informations de leurs commerciaux, et de celles du responsable régional des ventes. Au final, c'est vers eux que je me tourne pour connaître le potentiel de développement de notre zone commerciale (Alain P, directeur d'établissement, août 2005).

Les commerciaux

Les commerciaux d'Eliance sont la principale « force de frappe » commerciale de la structure. Chaque commercial est affecté à un secteur précis délimité par : une zone géographique, une typologie de clients (les « gros clients » sont généralement

« visités » par un responsable des ventes) et une « gamme de produits ». En effet, compte tenu du nombre de références produit à connaître, les commerciaux sont généralement affectés aux produits secs (épicerie, hygiène, frais), ou aux produits surgelés. Les plus expérimentés peuvent prétendre à réaliser des ventes dans ces deux catégories de produits. Un commercial (des « produits secs ») interviewé lors d'une visite d'établissement, nous indique à ce sujet qu'il n'est pas possible pour un « jeune » commercial de commercialiser l'ensemble des références du catalogue.

Ca fait deux ans et demi que je travaille ici, j'ai eu d'autres expériences, mais j'avoue que ça aurait été difficile de prendre en main l'ensemble des références,... déjà pour maîtriser le sec, c'est dur, alors en plus si on me rajoute le surgelé, je ne sais pas comment je vais m'en sortir. Tous les mois, on a des nouveaux produits qui arrivent, qu'il faut présenter aux clients et c'est pas le tout de leur donner une référence, ils attendent de nous que l'on connaisse les caractéristiques de chacun des produits. .. Dans un ou deux ans, je demanderai à faire du surgelé en plus, avant il faut que je connaisse mes basiques (Mathieu S, Commercial « produits secs » , juin 2005).

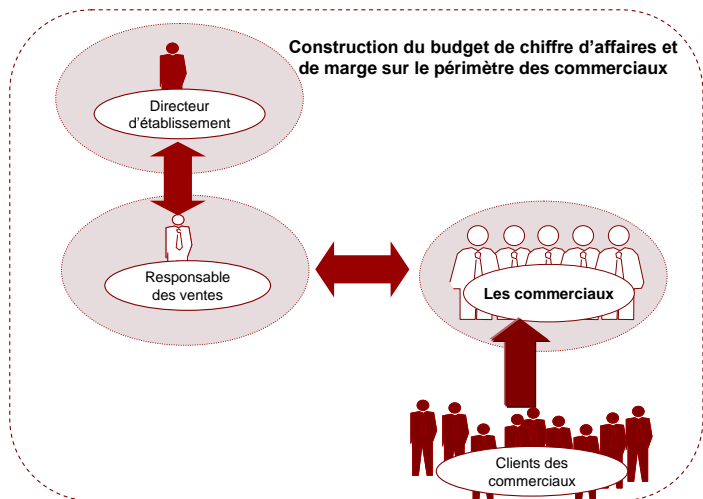
Les commerciaux sont les informateurs privilégiés des responsables des ventes et du directeur d'établissement. Au-delà de sa fonction strictement commerciale (la vente), le commercial assure également la fonction de « baromètre du terrain » : **il se charge de remonter les informations perçues sur le terrain : perception de la marque, mécontentement sur un produit, nouveaux besoins clients, information sur la concurrence.**

Le commercial, c'est aussi notre « baromètre terrain », il a la capacité de sonder le terrain et de nous remonter des informations incroyables. Il peut nous dire comment chaque produit est perçu par le client, il sait en général si un produit va marcher, ce que propose la concurrence, bref, il connaît le besoin du client et ça c'est précieux ! (Michel V, directeur d'établissement, septembre 2004).

→ **La vision du potentiel commercial de l'activité est répartie sur l'ensemble des commerciaux**

→ L'influence des commerciaux dans le processus budgétaire

Lors du processus budgétaire, ils renseignent le chef des ventes sur le potentiel commercial de chaque client et prospect pour l'année à venir. Ils fournissent à ce titre, pour chaque client, une estimation du chiffre d'affaires et de la marge sur chaque catégorie de produits (épicerie, frais, hygiène, surgelé). Ces informations ne sont pas systématiquement vérifiées par le responsable des ventes, en ce sens, les commerciaux peuvent influencer largement le budget des ventes d'un établissement.



Le responsable logistique

Le responsable logistique a la responsabilité de toute l'activité de l'entrepôt. Il supervise l'approvisionnement, les gestionnaires de stocks, les caristes, les réceptionneurs, les préparateurs de commandes, les chauffeurs livreurs, etc.

Tout comme ses homologues, au niveau régional et national, il dispose, au niveau local, d'une expertise qui lui confère une certaine « autorité » dans son domaine. La maîtrise de la technicité de son environnement lui assure une légitimité au sein de son établissement. Comme le souligne un directeur d'établissement, la plupart des directeurs d'établissement s'en remettent à son expertise dans la gestion des moyens de « l'entrepôt » et des modalités de livraisons aux clients.

Le responsable logistique c'est notre expert local, il connaît toutes les difficultés de l'entrepôt, c'est lui qui décide de son aménagement et qui définit le plan des tournées. Le notre est capable de réparer le matériel (transpalette), et il sait exactement quels sont nos besoins dans le domaine. Je dois reconnaître que je n'ai pas trop le temps de m'y pencher, heureusement que l'on a des gens comme ça ! (Christophe F, Directeur d'établissement).

Toutefois, comme précisé *supra*, le responsable logistique local, dépend fonctionnellement de ses homologues au niveau régional et national. Il peut à ce titre être controversé par ces derniers.

→ L'influence du responsable logistique dans le processus budgétaire

Le responsable logistique accompagne le responsable d'établissement et le responsable administratif lors des revues budgétaires annuelles. Il prend une part importante dans la définition des charges de fonctionnement et d'investissements associées au fonctionnement de l'entrepôt et aux livraisons.

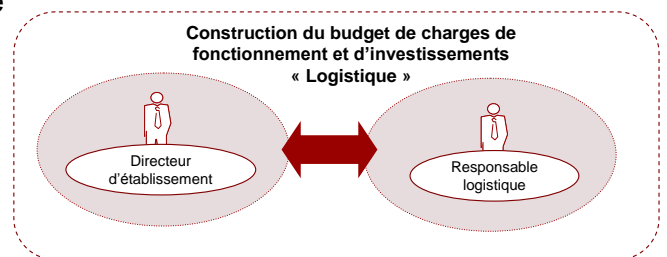


Tableau 12 :: Synthèse du niveau d'influence par catégorie d'acteurs sur les types de budgets

	DIRECTION NATIONALE					DIRECTION REGIONALE			ETABLISSEMENT				
	Direction générale	Direction de l'offre	Direction Organisation & Logistique	Direction Grands Comptes	Contrôle de gestion	Directeur Régional	Responsable Régional des ventes	Responsable Régional Logistique	Directeur d'établissement	Responsable administratif	Responsable des ventes	Commerciaux	Responsable Logistique
CA et marge (hors grands Comptes)	Fort	Fort	Mineur	Mineur	Notable	Fort	Fort	Mineur	Fort	Notable	Fort	Fort	Mineur
CA et marge (Grands Comptes)	Fort	Mineur	Mineur	Fort	Notable	Fort	Notable	Mineur	Fort	Notable	Fort	Mineur	Mineur
Charges de fonctionnement	Fort	Notable	Fort	Notable	Notable	Fort	Mineur	Fort	Fort	Notable	Mineur	Mineur	Fort
Investissements	Fort	Notable	Fort	Notable	Notable	Fort	Mineur	Fort	Fort	Notable	Mineur	Mineur	Fort

Légende




	Forte influence sur le budget
	Influence notable sur le budget
	Influence mineure sur le budget

Tableau 13: Synthèse des rôles et positionnement des catégories d'acteurs de la direction nationale vis-à-vis du budget

Phase Niveau	DIRECTION NATIONALE				
	Direction générale	Direction de l'offre	Direction Organisation & Logistique	Direction Grands Comptes	Contrôle de gestion
Principaux types de budgets concernés	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Budget CA et Marge ➤ Budget de Charges de fonctionnement ➤ Budget d'Investissements 	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Budget CA et Marge (Hors Grands Comptes) ➤ Budget de Charges de fonctionnement ➤ Budget d'Investissements 	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Budget charges de fonctionnement ➤ Budget d'Investissements 	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Budget CA et marge (Grands Comptes) ➤ Budget de Charges de fonctionnement ➤ Budget d'Investissements 	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Budget CA et Marge ➤ Budget de Charges de fonctionnement ➤ Budget d'Investissements
Principaux partenaires (en phase budgétaire)	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Directions du siège, ➤ Directeurs régionaux ➤ Directeur d'établissement 	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Direction générale ➤ Directeurs régionaux ➤ Responsables des ventes régionaux 	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Direction générale ➤ Directeurs régionaux ➤ Responsables régionaux logistiques ➤ Responsables logistique d'établissement 	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Direction générale 	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Directions du siège ➤ Directeurs régionaux ➤ Directeurs d'établissements ➤ Responsables administratifs
Type d'expertise dans le processus budgétaire	<ul style="list-style-type: none"> ➤ maîtrise générale de l'environnement 	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Connaissance des besoins et de la concurrence ➤ Définition de la stratégie commerciale 	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Expertise sur les moyens nécessaires au fonctionnement d'un établissement 	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Connaissances approfondies de l'activité des grands comptes 	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Expertise sur les techniques budgétaires des établissements
Type d'influence dans la construction budgétaire	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Définition des orientations budgétaires ➤ Demande de révision des éléments budgétaires 	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Définition de la politique de marge et de chiffre d'affaires nationale par canal de distribution 	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Imposition des standards des moyens de fonctionnement aux établissements 	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Définition des orientations de CA et de Marge pour chaque « grand client » 	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Analyse des impacts financiers des choix budgétaires ➤ Capacité d'analyse des constructions budgétaires des établissements

Tableau 14: Synthèse des rôles et positionnement des catégories d'acteurs de la direction régionale vis-à-vis du budget

	DIRECTION REGIONALE		
	Directeur régional	Responsable des ventes Régional	Responsable logistique régional
Principaux types de budgets concernés	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Budget CA et Marge ➤ Budget de Charges de fonctionnement ➤ Budget d'Investissements 	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Budget CA et Marge 	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Budget charges de fonctionnement ➤ Budget d'Investissements
Principaux partenaires (en phase budgétaire)	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Direction du siège, ➤ Responsables de la DR ➤ Directeurs d'établissement 	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Directeur Régional ➤ Directeurs d'établissements ➤ Responsables des ventes d'établissement 	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Directeur Régional ➤ Directeurs d'établissement ➤ Responsable logistique national ➤ Responsables logistique d'établissement
Type d'expertise dans le processus budgétaire	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Expertise métier et locale (connaissance fine, de l'environnement, des spécificités culturelles, de la concurrence,...) 	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Très forte expertise sur la connaissance des besoins clients et de la concurrence, sur l'ensemble de la région 	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Expertise sur les moyens nécessaires au fonctionnement d'un établissement ➤ Expertise sur les projets logistiques régionaux
Type d'influence dans la construction budgétaire	<p>En fonction de la situation :</p> <ul style="list-style-type: none"> ➤ Appui à l'établissement pour défendre le budget vis-à-vis de la DG ➤ Appui des décisions de la DG 	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Appui au directeur régional dans la construction d'un discours budgétaire (CA et Marge) 	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Appui au directeur régional dans la construction d'un discours budgétaire (Investissement et frais de fonctionnement)

Tableau 15: Synthèse des rôles et positionnement des catégories d'acteurs de l'établissement vis-à-vis de l'élaboration du budget au sein d'Eliance

	ETABLISSEMENT				
	Directeur d'établissement	Responsable administratif	Responsable logistique	Responsable des ventes	Commerciaux
Principaux types de budgets concernés	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Budget CA et Marge ➤ Budget de Charges de fonctionnement ➤ Budget d'Investissements 	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Budget CA et Marge (Hors Grands Comptes) ➤ Budget de Charges de fonctionnement ➤ Budget d'Investissements 	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Budget charges de fonctionnement ➤ Budget d'Investissements 	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Budget CA et marge (Grands Comptes) 	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Budget CA et Marge (hors Grands Comptes)
Principaux partenaires (en phase budgétaire)	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Direction du siège, ➤ Directeur régional ➤ Responsable administratif ➤ Responsable logistique, ➤ Responsable des ventes 	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Directeur d'établissement ➤ Contrôle de gestion national ➤ Directeur régional ➤ Responsable des ventes ➤ Responsable logistique 	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Directeur d'établissement ➤ Responsable administratif ➤ Responsable logistique régional 	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Directeurs d'établissements ➤ Responsables administratifs ➤ Responsable des ventes régional 	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Responsable des ventes
Type d'expertise dans le processus budgétaire	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Maîtrise générale de l'activité et de l'environnement de l'établissement 	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Expertise sur la construction budgétaire et analyse des impacts financiers 	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Expertise sur les moyens nécessaires au fonctionnement d'un établissement 	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Maîtrise de l'environnement commercial de l'établissement (potentiel des clients et de la concurrence) 	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Connaissance approfondie des clients et de l'environnement concurrentiel
Type d'influence dans la construction budgétaire	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Soutient le budget de l'établissement vis-à-vis de la direction régionale et de la direction nationale 	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Indique au responsable d'établissement les impacts financiers des choix budgétaires, ➤ Oriente la construction financière du budget ➤ Identifie les besoins de charges de fonctionnement liés à l'administration 	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Définit les besoins de l'établissement au niveau des charges de fonctionnements et d'investissements liés à l'entrepôt 	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Définit les orientations de CA et de Marge pour l'ensemble des clients 	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Définissent le potentiel de CA et de marge par client et prospect

II. Interprétation : deux périodes d'Eliance de 2000 à 2006

Les entretiens formels et informels menés auprès des acteurs de l'organisation, tout comme l'analyse des documents internes, mettent en exergue deux périodes distinctes dans le mode de management de la société. Elles sont inhérentes au changement de direction générale intervenu au cours de l'année 2004.

L'objectif de notre recherche consiste à mettre en lumière les moyens de maîtrise du *slack* budgétaire au sein d'Eliance. D'après notre revue budgétaire, un des déterminants du *slack* budgétaire serait lié au niveau de pression budgétaire (Dunk, 1993 ; Hopwood, 1972 ; Otley, 1978) exercée par les dirigeants de l'organisation. Ainsi il convient, selon nous, de préciser les changements opérés au cours de notre période d'étude, en particulier, ceux qui touchent aux « modes de management ».

2.1- Le management de l'organisation : le passage d'un style de management par « contrôle financier » vers une « programmation stratégique »

2000-2004 (période E1): filiale d'un leader mondial de la grande distribution, malgré ses 400 millions d'euros annuels de chiffres d'affaires, la société ELIANCE ne représente qu'une faible part (< 5%) de l'activité du groupe Distributor. Sur la période, le groupe s'attache au niveau mondial à réaliser une croissance externe. Cette période sera marquée, pour Distributor par un double phénomène :

- Une forte croissance au niveau international avec le rachat de nombreuses sociétés et la création de nouveaux centres commerciaux sur tous les continents,
- Une diminution progressive des parts de marché au niveau national, au profit des « hard discounters »

La filiale Eliance, société en marge du cœur d'activité du groupe Distributor, n'est, sur la période, que faiblement impactée par les décisions stratégiques de son groupe. Ce dernier n'exerce alors qu'une pression presque uniquement axée sur les résultats financiers et quelques ratios de marges et de solvabilité. L'ambition d'Eliance sur la

période n'est pas tant de se développer que de satisfaire les objectifs de rentabilité du groupe. Ce point est ainsi clairement précisé par un directeur régional :

Nous étions sur cette période un peu dans l'expectative, nous n'avancions plus, on faisait notre chiffre, mais on sentait bien que l'on n'était pas au maximum. C'était très curieux, avec le recul, on se rend compte que l'on était presque au ralenti, on était uniquement jugé (par le groupe) sur notre chiffre d'affaires et nos ratios de gestion...j'avais proposé à l'époque le rachat d'un établissement, le projet est resté dans les cartons, on n'était presque plus challengés. (Un Directeur Régional, juin 2006)

Le contrôle exercé par la direction sur les établissements, est lui aussi presque uniquement financier. Chaque établissement se voit ainsi quasiment imposer un objectif financier, en termes de marge et de chiffre d'affaires et de résultat net.

Lors de cette période nous étions presque uniquement guidés par notre CA et notre résultat net. Ces objectifs, n'étaient pas nécessairement ambitieux. On savait que l'on attendait de nous de faire le mieux possible, du moment que l'on atteigne ces objectifs,...nous étions presque des indépendants (Matias N, directeur d'établissement, Août 2005).

De l'avis de nombreux cadres en établissement, ces objectifs ne sont pas nécessairement difficiles à atteindre, ils garantissent une certaine forme d'indépendance vis-à-vis du groupe.

Le contrat était simple à l'époque, on avait des objectifs par établissement à atteindre, ce n'était pas très difficile par rapport à maintenant. Les atteindre nous garantissait une certaine forme d'indépendance. (Jean Luc R, Directeur d'établissement, juin 2005)

Ce style de management, tant entre le groupe et la filiale, qu'entre la filiale et les établissements, pourrait s'apparenter à une **programmation financière**, telle que spécifiée dans la typologie de management proposée Gould et Campbell (1987). En effet, la programmation financière correspond à une variante du contrôle financier. Bien qu'il revienne aux divisions de définir les lignes stratégiques à suivre, la Direction

Générale fait des propositions ou **impose les résultats financiers** et les ratios à atteindre. La Direction Générale **contrôle de façon très stricte** les objectifs budgétaires.

2004-2006 (Période E2) : le management de l'organisation se trouve profondément modifié par rapport à la précédente période. L'arrivée du nouveau directeur général, influence largement le mode de management de l'organisation. Celui-ci, chargé de redéfinir la stratégie d'Eliance se positionne très rapidement en tant qu' « homme du changement ». Lors d'un entretien, un directeur d'établissement souligne d'ailleurs sur ce point l'implication progressive, à partir de 2004, de la direction générale dans la gouvernance des établissements.

*Le changement s'est opéré quelques jours après son arrivée. Nous nous étions habitués à notre indépendance, et bien, beaucoup de choses ont changé à partir de ce moment. D'un mode de management axé presque uniquement sur le résultat, on est arrivé en quelques mois, à **une implication beaucoup plus forte de la direction générale sur la stratégie des établissements.** (Matias N, directeur d'établissement, août 2006)*

Dès lors, la direction générale ne souhaite plus uniquement atteindre les résultats financiers définis dans le budget, mais bien « reprendre en main » la planification et le suivi de l'activité pour l'ensemble des établissements. Un directeur régional témoigne à ce titre de l'incursion

*En quelques mois, nous avons bouleversé certaines habitudes, en particulier celles qui consistaient à nous rendre indépendants les uns des autres. **La direction générale s'est rapidement imposée, on en avait bien besoin, car les objectifs des établissements n'étaient plus homogènes.** (Un directeur Régional)*

Cette « reprise en main » de l'activité par la direction générale se traduit par trois types de mesures :

- Une politique de développement commercial des établissements, définie conjointement par la direction nationale, la direction régionale et l'établissement (sur la base d'un « plan stratégique à trois ans »).
- Un contrôle plus strict des demandes budgétaires liées aux investissements : à partir de 2004 toutes les demandes et les engagements budgétaires d'investissements sont soumis à validation de la direction nationale.
- Une uniformisation des règles de fonctionnement et des pratiques commerciales⁵⁰. En l'espèce, il s'agit de proposer un **modèle uniformisé de fonctionnement** pour les établissements au niveau de l'ensemble de leurs activités. Il peut s'agir : des activités logistiques, des opérations comptables et financières ou encore des règles de gestion, notamment celles utilisées lors de la budgétisation (Par exemple : en 2003, nous constatons des écarts de comptabilisation des factures de personnel intérimaire, certains établissements les comptabilisent en « gestion »⁵¹ en « frais de personnel », d'autres en charges de « services extérieurs »).

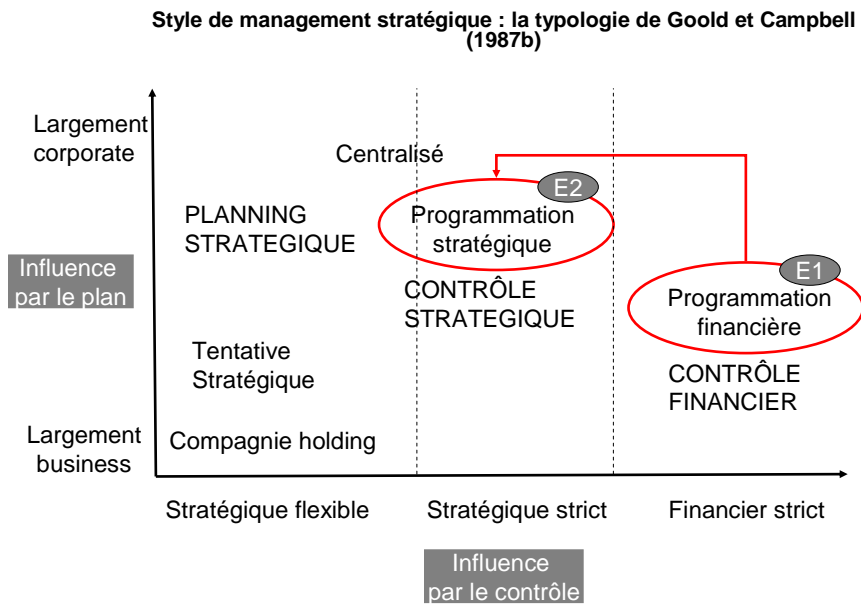
Ainsi, sur cette période, la direction générale s'implique davantage dans la stratégie et le pilotage de son organisation tout en continuant à suivre étroitement les résultats financiers. Ce schéma pourrait correspondre à une **programmation stratégique** indiquée par Goold et Campbell. En effet, selon ces derniers, une programmation stratégique se caractérise par une implication du **Corporate** dans le développement des stratégies des business units. La direction définit également les objectifs à atteindre et insiste pour que ceux-ci soient effectivement atteints. La programmation stratégique implique une **planification détaillée**, un appui de la Direction Générale et un contrôle étroit des objectifs financiers et stratégiques.

Au final, nous pouvons caractériser l'évolution de ce type de management à travers la figure 26 ci-après.

⁵⁰ Par exemple, les pratiques de réversion aux clients de chèques vacances, ou de chèques cadeaux sont interdites

⁵¹ Au sein d'Eliance, nous distinguons le compte de résultat comptable de celui de gestion sur lequel est porté un certain nombre de retraitements visant à faire émerger « l'image économique » de la société.

Figure 26 : Représentation de l'évolution du style de management d'Eliaance à partir de 2004, selon le style de management stratégique de Goold et Campbell (1987)



Encadré 6 : La typologie de Goold and Campbell

La typologie de Goold and Campbell permet de mettre en évidence l'existence de différents types de management stratégique selon l'attitude du centre (qui pour ces deux auteurs, désigne la direction générale) envers la planification et le type de contrôle exercé. Ce modèle constitue une synthèse intéressante de l'ensemble des travaux visant à relativiser et à « contextualiser » le rôle du contrôle de gestion suivant le type de management.

Goold et Campbell ont plus particulièrement étudié la manière dont le centre influence les managers des divisions et les décisions qu'ils sont amenés à prendre. Se basant sur les travaux d'autres chercheurs, Goold et Campbell ont défini deux axes du processus d'influence du Centre : l'influence de la planification et l'influence du contrôle, ces deux axes permettant l'identification de huit approches managériales différentes qu'ils ont appelées « styles de management stratégique ». Goold et Campbell explicitent chacun de ces deux axes.

Ainsi, l'influence de la planification correspond aux efforts du centre pour façonner les stratégies au moment où elles émergent, et ce, avant que les décisions ne soient prises. On mesure l'implication du Centre dans la prise de décisions importantes, de même que sa contribution aux propositions de stratégies développées dans les divisions. Pour Goold et Campbell, c'est à travers l'influence de la planification que le centre essaie d'améliorer la qualité de la réflexion qui entoure des décisions de cette nature.

2.2. L'influence de l'évolution du mode de « management stratégique » sur l'activité du contrôle de gestion

Comme précisé *supra*, le changement de direction générale en 2004, a eu un impact significatif sur les modes de management entre le siège et les établissements d'Eliance.

Ces modifications managériales induisent différentes évolutions des pratiques du contrôle de gestion. En effet, la reprise en main de la définition stratégique de l'organisation, incite la direction générale à s'appuyer davantage sur le contrôle de gestion en particulier sur sa capacité à analyser et contrôler l'activité.

*Quelques jours après l'arrivée du directeur général, nous avons été sollicités pour lui présenter notre modèle de pilotage de l'activité. Nous avons présenté le flash report, les reportings mensuels,... Tout ça lui convenait,... **ce qui manquait c'était un moyen de contrôler et de suivre plus précisément l'activité des établissements. Jusqu'alors, nos outils étaient orientés sur le résultat du suivi des objectifs budgétaires, et non sur les moyens d'y parvenir.** (Laurence M- Contrôleur de Gestion)*

Ce changement est perçu par certains comme une évolution majeure des pratiques du contrôle de gestion vis-à-vis des établissements.

*L'évolution que vous avez connue (au niveau du contrôle de gestion), en quelques mois, **nous à fait prendre conscience que vous travaillez avant tout pour la direction générale,** (Martine M. Responsable Administratif).*

*Ça a été radical, presque du jour au lendemain, on a senti un contrôle beaucoup plus présent, ...**on avait l'impression que l'on passait au crible tous nos chiffres dès qu'on vous les transmettait, ...on s'en est aperçu,** car vous remarquiez plus d'erreurs, et on savait que les chiffres étaient analysés car vous insistiez pour que l'on vous remonte tout au même format... c'était pour vous simplifier le travail de vérification (Christophe R. Responsable Administratif).*

Sur la période 2004- 2006, ces changements se traduisent à trois niveaux : **Une collaboration plus étroite entre la direction générale et le contrôle de gestion, la mise en œuvre d'outils de suivi de l'activité en ligne avec les nouveaux objectifs et la mise à plat du dispositif budgétaire.**

2.2.1. Une collaboration plus étroite entre la direction générale et le contrôle de gestion

Sur la période 2000-2004 : la collaboration entre le contrôle de gestion et la direction générale se réalise principalement lors des comités de direction hebdomadaires. En dehors de cette instance, les entretiens formels ou informels, sont relativement peu fréquents.

Nous n'avions pas nécessairement besoin de nous croiser à cette époque, on fournissait les chiffres toutes les semaines et ça suffisait, il n'y avait pas lieu de faire d'études ou d'analyses approfondies sur tel ou tel sujet. Ça fonctionnait très bien comme ça ! (Véronique G- Un contrôleur de Gestion).

Ce point est d'ailleurs corroboré par le directeur des « Grands Comptes » qui souligne dès 2005, les « **profonds changements** » opérés dans la relation entre le contrôle de gestion et la direction générale.

En peu de temps, votre structure a changé (le contrôle de gestion), il a suffi de l'arrivée du DG, pour vous voir vous métamorphoser. Il y a eu de profonds changements, et on a tous constaté un rapprochement entre la DG et votre service. L'ancien DG ne venait presque jamais vous voir, et maintenant vous l'avez tous les jours dans votre bureau, pour ce qui est du changement, on peut dire que vous n'êtes pas en reste ! (Le directeur des Grands Comptes).

Le contrôle de gestion est considéré à cette période, comme un « organe qui fournit les chiffres de l'activité », qui rend compte de l'activité. Il n'a pas de réelle mission d'accompagnement du pilotage de l'activité. Ce point est notamment souligné par le directeur du contrôle de gestion :

Avant l'arrivée du nouveau directeur, nous étions peu sollicités, notre rôle était principalement de produire du reporting financier. Pour ma part, je participais aux comités de direction, on me demandait mon avis sur certaines spécificités techniques, comme des.... ? d'écritures comptables, des règles de gestion, mais l'activité était tellement stable qu'il n'y avait pas lieu à faire du « réingéniering reingeniering » d'outils de gestion... l'activité était principalement tournée vers le commercial, le contrôle de gestion était là, à

*mon sens, pour rendre compte de l'activité et non réellement pour la piloter.
(Le directeur du contrôle de gestion, avril 2005)*

La période 2004 - 2006, génère donc de profonds changements dans la relation qui lie la direction générale au contrôle de gestion. En effet, celle-ci s'inscrit à présent dans un mode de collaboration plus étroit, fondé sur une sollicitation croissante de la part de la direction générale. L'entretien d'un des contrôleurs de gestion en octobre 2005, le confirme.

*Il faut reconnaître **que notre activité a changé** quelque peu ces derniers temps, nous sommes sollicités par le DG, pour fournir je ne sais combien d'analyses. **On contrôle plus qu'avant, parce que tous les jours il vient nous voir pour nous solliciter.** (Véronique G, Contrôleur de Gestion, mars 2005)*

En dehors des comités de direction, se créent progressivement de nombreuses relations informelles qui se traduisent par de multiples réunions de travail. Le contrôle de gestion évolue ainsi, d'un rôle de production de reporting, à celui de « conseil » de la direction générale.

*Depuis que le DG est là, nous sommes **davantage consultés**, ..., il faut dire que les changements que nous sommes en train d'opérer ne pourraient se faire sans notre expertise, ..., avec le DG, on se **réunit depuis plusieurs mois plus régulièrement**, il vient me « **déranger** » très souvent dans le bureau, mais ça ne me pose pas de problème..., au moins, on fait avancer les dossiers plus rapidement (Véronique G, Contrôleur de Gestion, mars 2005).*

Cette collaboration plus étroite se traduit notamment par la mise en œuvre de missions spécifiques de vérification de certains postes financiers des directions (exemple : la vérification du budget des « Grands Comptes »), ou le contrôle des dépenses de certains agents de direction. En outre, elle aboutit à la réalisation d'outils spécifiques de suivi de l'activité.

2.2.2. La mise en œuvre d'outils de suivi de l'activité en ligne avec les nouveaux objectifs

Le changement de direction générale, se traduit par une mise à plat de l'ensemble des modes de fonctionnements d'Eliance. En particulier, ceux inhérents à l'activité commerciale.

Pour accompagner ces évolutions, le contrôle de gestion développe, sur la période, à la demande de la direction générale, différents outils de suivi et de projection de l'activité. Il s'agit en l'espèce de reportings spécifiques propres à certains types de produits, des tableaux d'analyses des dépenses de personnel, d'investissements ou de frais généraux. Ainsi, en juin 2005, un contrôleur souligne :

On a développé depuis ces derniers mois, plus de tableaux de bord de suivi d'activité, que tout ce qui a été développé en dix ans ! ...Aujourd'hui, il est difficile de passer à côté d'une dérive ! Tout doit être justifié, l'analyse des postes de dépenses comme ceux de résultats est affinée, et surtout systématique. (Véronique G, contrôleur de gestion, mars 2005)

Ce point est d'ailleurs confirmé par le directeur général, qui en octobre 2004 félicite le contrôle de gestion au travers d'une note interne :

Je souhaitais vous féliciter pour tout le travail qui a été accompli depuis ma prise de fonction. Les outils de gestion qui ont été mis en œuvre répondent totalement à mon attente. Ils facilitent le pilotage et la mise sous contrôle de notre organisme.... (Extrait d'une note de la direction générale à destination du contrôle de gestion)

Ces outils visent à la mise en place d'une analyse homogène et affinée, pour faciliter la rationalisation des postes de dépenses.

2.2.3. L'influence du mode de management sur le budget

Le nouveau Directeur Général est soucieux de mettre en œuvre un budget en mesure d'accompagner les nouvelles ambitions d'Eliance. Un responsable de la direction de l'offre souligne d'ailleurs l'incapacité du précédent dispositif budgétaire à faciliter la compréhension des demandes budgétaires des établissements.

Nous n'avions pas réellement d'éléments de détail sur ce qui était demandé au travers des budgets par les établissements, il fallait systématiquement se renseigner, pour connaître la raison de tel montant de dépenses. En général, les budgets étaient reconduits d'une année sur l'autre, ...Tu t'imagines les dérives ! Il fallait mettre un peu d'ordre dans tout ça, car on ne comprenait pas tout ce qui était fait. (Un responsable de la direction de l'Offre, juin 2005)

La nouvelle direction générale en collaboration avec le contrôle de gestion « restructure », dès janvier 2004, le dispositif de contrôle budgétaire. Un extrait de la réunion plénière de septembre 2004, animée par le directeur général en présence de l'ensemble des agents de la direction souligne :

*Pour faire suite aux rumeurs de revente d'Eliance à la concurrence, je tiens à vous assurer qu'il n'y a pas à ce jour, de processus engagé. Toutefois, je tiens à vous rappeler que nous sommes à l'heure d'une évolution de notre métier et du contexte concurrentiel, **notre survie passera par notre croissance, c'est inéluctable...nous avons entrepris ces derniers mois de profonds changements** qui doivent nous permettre d'être plus efficace,..., ils se traduisent par la mise en place d'une réorganisation du système budgétaire et d'un accompagnement spécifique...* (Extrait de la réunion plénière de septembre 2004, animée par le directeur général)

Ces propos traduisent la volonté de la direction de mettre en œuvre un dispositif budgétaire adéquat visant à accompagner les évolutions stratégiques engagées.

Dans ce schéma, le nouveau dispositif budgétaire s'inscrit davantage dans une dimension stratégique. Il doit, selon la direction générale, venir appuyer et orienter l'ensemble des actions engagées. Ce point est d'ailleurs largement souligné par le directeur général, lors des revues budgétaires.

*Nous avons avec le contrôle de gestion, travaillé pour vous, afin de vous simplifier au maximum le travail de constitution du budget, ce bel outil doit nous permettre de **piloter l'activité tout au long de l'année**... Chaque ligne (du budget) représente un objectif à part entière... nous ne pouvons plus nous permettre de prendre ça à la légère...bien entendu, je **veillerai personnellement à la cohérence des objectifs entre les différents établissements, mais également des objectifs à moyens et long terme qui ont été décidés par la direction** (Extrait d'une revue budgétaire avec un établissement de la région Nord en septembre 2005)*

Le nouveau dispositif budgétaire se traduit en 2005, par des changements significatifs du calendrier budgétaire, du processus d'implication des acteurs, des règles de gestion et de l'outil budgétaire.

- **Un calendrier budgétaire qui laisse plus de place à l'analyse budgétaire** : le nouveau calendrier budgétaire prévoit un temps d'analyse plus important de la part de la direction générale en amont et en aval du processus budgétaire. Ainsi, à partir de 2005, le calendrier prévoit trois semaines supplémentaires destinées au cadrage budgétaire et un **espacement plus large entre les revues budgétaires pour faciliter l'analyse en amont de ces réunions**. Comme le commente un contrôleur de gestion, ce calendrier laisse davantage de temps de réflexion au siège et contribue à déceler certaines pratiques irrégulières.

*Le nouveau calendrier nous laisse plus de temps pour préparer l'activité, pour consulter les établissements, rencontrer le DG. En plus, nous sommes plus sereins lors des revues budgétaires, car tout est préparé. Avant on avait le temps de rien, j'ai maintenant l'impression qu'on faisait ça sur un coin de table... **Ça nous permet de nous concentrer davantage sur l'analyse comme ça...** (Véronique G, Contrôleur de Gestion)*

En outre, ce « nouveau » processus laisse davantage de place à la consultation. Ceci se manifeste notamment par une implication plus forte, dans les phases de cadrages et de validation, de la part des directeurs régionaux, et des acteurs de la direction

nationale. Enfin, ce processus laisse officiellement la possibilité à la direction nationale, de revoir les objectifs commerciaux à l'issue des revues budgétaires. Cette possibilité vise à uniformiser et à ajuster les objectifs budgétaires entre les établissements.

Nous ne voulions plus avoir ce qui a été constaté les années précédentes, où certains directeurs d'établissements mettent le paquet, en revue budgétaire, arrivent à nous « séduire » et finalement, on se retrouve avec des écarts importants avec d'autres établissements. C'est pour éviter ce genre de travers que l'on a intégré cette possibilité d'ajustement à l'issue des revues. (Véronique G. Contrôleur de Gestion)

- **Des règles de gestion budgétaires plus strictes, qui laissent moins de place à l'interprétation des établissements :** pour limiter la propension, au sein d'Eliaance, à adapter les règles de gestion budgétaires en fonction de la situation particulière de chaque établissement, le contrôle de gestion reprecise certaines règles. Le cadre budgétaire de la première période laissait une place, selon les responsables administratifs et le contrôle de gestion, à « l'interprétation ». Plusieurs exemples illustrent ce phénomène, en particulier l'adaptation budgétaire d'investissements en charges de fonctionnement et inversement.

Les règles étaient tellement floues, qu'on pouvait aisément passer des investissements en charge de fonctionnement et inversement. Il suffisait de décomposer et consolider les éléments de factures. Depuis, 2004, les règles ont bien changé, on ne peut plus faire n'importe quoi. J'avoue que ça me rassure parce que ça pouvait faire des écarts avec la compta. (Michel M, responsable administratif).

Un autre exemple concerne les règles de présentation des pièces justificatives : Certaines lignes d'investissements budgétaires n'étaient pas nécessairement associées au devis d'un professionnel. Les dépassements budgétaires, induits du fait d'une sous-estimation budgétaire, étaient alors passés dans une enveloppe spéciale, accordée de façon discrétionnaire par la direction nationale.

On a vu de tout sur cette période (2000-2004),... je me rappelle que certains établissements se créent des lignes d'investissement sans devis associé. Ils se faisaient eux-mêmes les devis, c'est plus pratique comme ça !! (rire). Ça nous a posé des problèmes, notamment sur des évaluations qui étaient totalement sous-estimées, où il a fallu faire des demandes de subventions spéciales... Bref, depuis qu'on leur demande systématiquement un devis, ça va beaucoup mieux. (Véronique G. Contrôleur de Gestion, mars 2005)

- **L'évolution des outils budgétaires** : Au sein d'Eliance, le budget transmis et consolidé est établi sur la base d'un fichier budgétaire (Excel). Cet outil, présenté *supra*, est enrichi, au cours de la deuxième période de notre étude (2004-2006) par le Contrôle de Gestion. En parallèle, la direction « Organisation & Logistique » intègre également des améliorations à sa matrice des moyens logistiques (A titre de rappel, cette matrice identifie précisément l'ensemble des besoins logistiques d'un établissement à partir d'une série de paramètres tels que le nombre de clients, la surface de l'entrepôt, le nombre de produits surgelés, etc.). Ces évolutions, dont la synthèse est présentée dans le tableau 16 ci-dessous, visent essentiellement à affiner les prévisions budgétaires des établissements et à rationaliser une série de contrôles qui étaient, jusqu'alors, réalisés au cas par cas.

Tableau 16 : Synthèse des évolutions des outils budgétaires

	Chiffre d'affaires et Marge de l'établissement	Frais de personnel de l'établissement	Frais de fonctionnement de l'établissement (hors personnel)	Frais en lien avec les moyens logistiques de l'établissement
Objectif de l'évolution de l'outil	<ul style="list-style-type: none"> ➢ Détailler mensuellement les évolutions du CA et de la marge par catégories de produits (épicerie, frais, surgelé, hygiène) sur les réalisés des années N et N-1 et pour le Budget N+1 	<ul style="list-style-type: none"> ➢ Décomposer l'ensemble des frais liés aux charges de personnel par catégories de produits, 	<ul style="list-style-type: none"> ➢ Décomposer l'ensemble des frais de personnel par typologie de frais (PUB, Frais de déplacement, entretiens, location de matériel et services extérieurs pour : les réalisés des années N et N-1 et pour le Budget N+1 	<ul style="list-style-type: none"> ➢ Automatiser l'identification de l'ensemble des moyens logistique propre à l'établissement en fonction de critères tangibles (surface de l'entrepôt, nombre de clients,...)
Enjeux pour la direction nationale	<ul style="list-style-type: none"> ➢ Comparer les évolutions mensuelles de CA et de marge entre les établissements ➢ Identifier des saisonnalités de CA sur l'ensemble du territoire 	<ul style="list-style-type: none"> ➢ Comparer objectivement les établissements sur les frais de personnel en faisant ressortir les charges exceptionnelles (indemnités de départs à la retraite, Primes, etc). ➢ Identifier des pistes d'optimisation, (CDD, intérimis, 	<ul style="list-style-type: none"> ➢ Comparer les charges de fonctionnement des établissements sur des focus identiques (ex : dans les frais de publicité : Agenda, portes ouvertes, salons,...) 	<ul style="list-style-type: none"> ➢ Disposer d'un standard des moyens logistique pour chaque établissement
Fonctionnement	<ul style="list-style-type: none"> ➢ L'établissement décompose mensuellement sa matrice de CA et de marge, pour chaque catégorie de produit, et de canal de distribution. Il transmet cette décomposition (sous forme de tableau) au Contrôle de Gestion. 	<ul style="list-style-type: none"> ➢ L'établissement décompose l'ensemble de ses frais de personnel selon la matrice (standard) fournie. Il la transmet au Contrôle de Gestion. 	<ul style="list-style-type: none"> ➢ L'établissement décompose l'ensemble de ses frais de fonctionnement selon la matrice (standard) fournie. Il la transmet au Contrôle de Gestion. 	<ul style="list-style-type: none"> ➢ L'établissement renseigne les différents critères d'évaluation de la matrice des moyens logistique, Il en ressort, automatiquement les moyens standards pour son établissement.
Niveau d'insertion de l'outil	<ul style="list-style-type: none"> ➢ Onglet complémentaire intégré au fichier Excel du budget 	<ul style="list-style-type: none"> ➢ Onglet complémentaire intégré au fichier Excel du budget 	<ul style="list-style-type: none"> ➢ Onglet complémentaire intégré au fichier Excel du budget 	<ul style="list-style-type: none"> ➢ Outil Excel spécifique transmis par la direction Organisation & Logistique (indépendant du fichier Budgétaire)
Fonctions en charge de l'analyse	<ul style="list-style-type: none"> ➢ Le contrôle de gestion ➢ La direction générale 	<ul style="list-style-type: none"> ➢ Le contrôle de gestion ➢ La direction des Ressources Humaines 	<ul style="list-style-type: none"> ➢ Le contrôle de gestion ➢ La direction générale 	<ul style="list-style-type: none"> ➢ La directions Organisation & Logistique ➢ La direction générale

L'évolution des pratiques budgétaires : d'un budget strict à un budget interactif ?

Au final, les évolutions budgétaires précédemment décrites révèlent une évolution des pratiques budgétaires au sein d'Eliance. Pour les caractériser nous utiliserons le cadre d'analyse développé par Sponem (2004) qui identifie cinq idéaux types des pratiques budgétaires, détaillés dans l'encadré 7, ci- après.

Ainsi, en période E1 (phase assimilée à une « programmation financière ») : La direction impose une ligne d'objectifs à atteindre, elle se soucie peu de la mise en adéquation des objectifs avec la « ligne budgétaire ». Le budget d'Eliance tient une place prépondérante dans l'évaluation de la performance commerciale, ainsi que dans le système de rémunération variable offert aux directeurs d'établissement, aux chefs des ventes et aux commerciaux. Cette importance est accrue par le fait que le budget

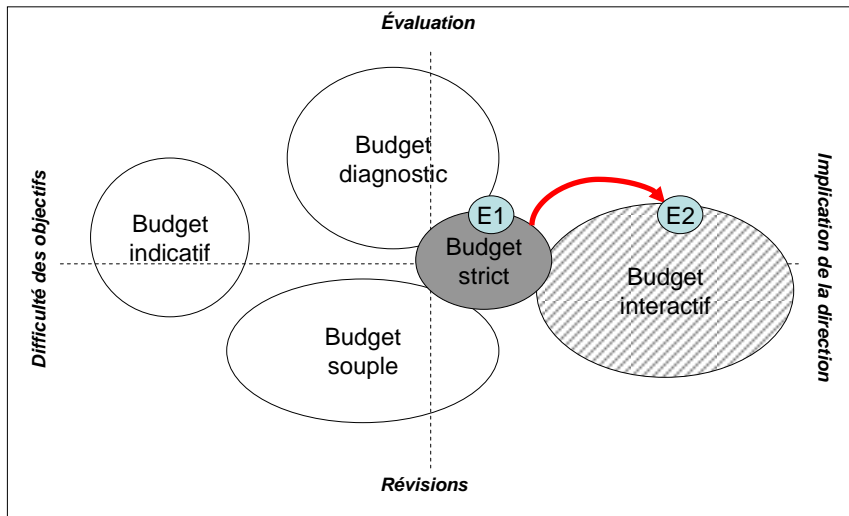
arrêté en décembre de l'année N pour l'année N+1 **est définitif**. **Sur cette période**, les « re-prévisions » qui sont opérées sur ce dernier sont uniquement à destination du groupe et sont totalement « transparentes » pour les opérationnels. Le budget par établissement est décliné en chiffre d'affaires et en marges sur les différents produits et catégories de clients. Sa construction mobilise la direction générale et les opérationnels. Il sert à responsabiliser, motiver et évaluer. Par ailleurs, sur cette période, il n'est pas utilisé dans une optique stratégique pour prévoir ou coordonner, il est une référence fixe (pas de révision, ni de « re-prévision »). En somme, il s'agit d'un outil de management dont la visée consiste essentiellement à contrôler l'écart par rapport au budget. D'une certaine manière, il pourrait ainsi correspondre au « **budget Strict** » tel qu'identifié par Sponem (2004).

En période E2 : (phase assimilée à une « programmation stratégique »), la direction s'engage davantage sur la stratégie de l'organisation. **Ainsi, elle n'hésite pas à revoir sa planification budgétaire en fonction des évolutions extérieures.** (*Exemple : en mars 2005, Eliance remporte un contrat de plusieurs millions d'euros avec un « grand compte », la direction générale décide alors de réévaluer la ligne budgétaire pour l'ensemble des établissements, proportionnellement à l'incidence financière de ce nouveau « grand compte ». Cette réévaluation, au sens de la direction générale, vise à poursuivre la mise sous tension managériale de cette direction, et à utiliser le budget comme un véritable outil de management*).

Sur cette période, l'utilisation du budget est relativement intense. Il est ainsi utilisé pour remplir les rôles de management, de déploiement de la stratégie, d'allocation de ressources et d'autorisation de dépense. Dans cette perspective, il pourrait éventuellement correspondre au « **budget Interactif** », tel que défini dans la typologie budgétaire de Sponem (2004).

Au final, nous pourrions constater sur la période, une évolution des pratiques budgétaires d'un budget strict vers un budget interactif.

Figure 27 : Représentation schématique de l'évolution du type de budget d'Eliaance selon la typologie de Sponem (2004)



Les cinq idéaux-types de pratiques budgétaires - Sponem (2004)

Encadré 7 : Les cinq idéaux-types de budget de Sponem (2004)

Le budget strict se caractérise par l'implication de la direction et des opérationnels, le suivi des écarts et son utilisation pour évaluer la performance. Il est un instrument majeur dont les financiers et les managers sont la plupart du temps satisfaits : il sert à responsabiliser, motiver et évaluer. Il n'est cependant pas utilisé dans une optique stratégique pour prévoir ou coordonner, il est une référence fixe (pas de révision, ni de re-prévision), un outil de management pour contrôler. A ce titre, il peut entraîner des comportements opportunistes et parfois apparaître comme un rituel.

Il est utilisé dans les entreprises qui se distinguent par leur faible niveau de cotation en bourse et une appartenance moins fréquente à un groupe . Dans les entreprises qui mettent en place ce budget, la technologie est complexe.

Le budget diagnostic est avant tout utilisé pour le calcul des primes des managers et plus généralement pour les évaluer. C'est donc un outil de management par les objectifs pour contractualiser et motiver. Il est moins qu'ailleurs utilisé pour déployer la stratégie ou prévoir. C'est pourquoi il est très rarement révisé et ne peut faire l'objet de réévaluation pour faire face à des dépenses non prévues en cas d'augmentation d'activité.

Le budget y est peu participatif et peu détaillé, il sert à fixer des objectifs financiers, mais peu d'objectifs opérationnels. En revanche, il fait souvent l'objet de re-prévisions.

La construction du budget, telle qu'elle est réalisée (non participative, non orientée opérationnelle), aboutit à produire un budget peu pertinent pour le pilotage.

Le budget est un instrument majeur qui n'apporte satisfaction ni aux managers ni aux financiers. Il lui est reproché de prendre trop de temps, d'introduire des rigidités et de ne pas être pertinent du fait des évolutions de l'environnement. Il est parfois vu comme un rituel qui décourage la coopération, entraîne des comportements opportunistes et traduit la prédominance du court terme.

(Suite de l'encadré)

Il est mis en place dans les entreprises la plupart du temps cotées en bourse et qui appartiennent presque toutes à un groupe. La formation des dirigeants dans ces entreprises est très rarement une formation d'ingénieur/ production.

Le budget interactif se caractérise par une utilisation intensive du budget pour remplir des rôles de management, de déploiement de la stratégie, d'allocation de ressources, d'autorisation des dépenses et même de discussion avec les actionnaires. Pourtant, le budget n'est pas critiqué dans ces entreprises. L'utilisation qui en est faite pour évaluer et rémunérer ne semble pas nuire à sa pertinence.

Il est utilisé dans des entreprises qui ont un horizon d'investissement lointain, sont souvent cotées en bourse et ont une « stratégie prospecteur ».

Le budget souple

Le budget est participatif, peu formalisé et peut être révisé. Il est utilisé dans une optique plutôt stratégique et sert à coordonner les activités, allouer les ressources, prévoir les besoins financiers, déployer la stratégie et autoriser les dépenses. Il n'est pas considéré comme un outil de management permettant de responsabiliser et de motiver : le suivi des écarts est faible et le budget ne sert de base ni à l'évaluation, ni à l'attribution de récompenses.

Il n'est pas vu comme un rituel, mais critiqué pour sa temporalité inadaptée, sa tendance à provoquer des comportements conservateurs et son orientation court terme.

Il se rencontre dans des entreprises rarement cotées en bourse, peu influencées par le contrôle lorsqu'elles sont dans un groupe (elles appartiennent d'ailleurs moins souvent que la moyenne à un groupe).

Le budget indicatif est peu participatif, peu négocié en relation avec des éléments opérationnels, peu détaillé et peu formalisé. La hiérarchie est peu impliquée dans le processus et les écarts peu suivis. Les objectifs fixés dans le budget sont d'ailleurs rarement atteints.

(Suite et fin de l'encadré)

Le budget ne sert ni à responsabiliser, ni à motiver, ni à évaluer : il n'est pas utilisé comme outil de management. Moins qu'ailleurs il est utilisé comme un outil stratégique : il sert peu à allouer les ressources, coordonner ou piloter. En résumé, le budget ne constitue pas dans ce type de groupe un instrument majeur. Les managers ne sont en général pas satisfaits du processus budgétaire, il est avant tout un rituel et impose une culture de contrôle plutôt qu'une culture d'implication. Plus qu'ailleurs, on lui reproche d'être inadapté à l'environnement, rigide, long et de décourager la coopération. Il concerne des entreprises qui cherchent peu à se différencier, n'ont pas de dirigeants ayant une formation de financier ou de comptable, ont une mission stratégique orientée « construire » et un effectif plus faible que la moyenne.

2.3. L'évolution du positionnement du contrôle de gestion : une dégradation progressive de sa fonction de liaison avec les responsables administratifs

Comme il nous l'a été précisé dans la revue de littérature, la possibilité de créer du *slack* budgétaire repose par définition sur le principe **d'asymétrie d'information entre deux parties** : le gestionnaire « créateur de *slack* budgétaire » dispose d'une information dont ne dispose pas nécessairement l'autre partie (Christensen, 1982 ; Bairman et Evans, 1983 ; Waller, 1988 ; Bairman et Sivaramakrishan, 1991). Or, le positionnement du contrôle de gestion, et la *fonction de liaison* (Bollecker, 2001) vis-à-vis des établissements et des directions régionales pourrait vraisemblablement influencer sa compréhension du terrain et finalement le niveau d'asymétrie d'information. En ce sens, il apparaît intéressant d'étudier de façon plus précise l'évolution de ce positionnement, dont l'analyse des discours fait état.

En outre, les théories de la déviance soulignent l'importance du positionnement social de celui qui établit le constat de transgression. Selon qu'il se place du côté du déviant ou du reste de la société, la perception du degré de transgression pourrait s'en trouver changée. Aussi, cette dimension d'analyse contextuelle semble nécessaire pour appréhender, dans sa globalité, les évolutions, sur la période d'étude, de nature à modifier la maîtrise du *slack* budgétaire. Selon notre cadre de recherche, le contrôle de gestion, vu sa position dans la structure (entre : la direction générale, les directions métiers, et les entités opérationnelles), et son rôle prépondérant dans l'activité budgétaire (cadrage, analyse et consolidation), pourrait vraisemblablement influencer la maîtrise du *slack* en jouant de son influence vis-à-vis des « *normes de slack toléré* », des « *contrôles exercés* » et des sanctions à l'égard des marges de manœuvres détectées.

Le contrôleur de gestion assume fréquemment une fonction de « *mécanisme de liaison* », qui se traduit par une aide à la résolution des conflits. Cette intervention est favorisée par sa position dans la structure de l'entreprise, c'est-à-dire celle de conseiller des opérationnels tout en restant attaché à la technostructure (Bollecker, 2004, p. 82). Cette fonction de liaison semble, par ailleurs, évoluer selon le positionnement du

contrôle de gestion. Ainsi, dans sa thèse de doctorat, Lambert (2005), met en exergue quatre « idéaux types » (Cf encadré 8, ci-après) de cette fonction (« Garde fou », « omnipotent », « discret », « partenaire ») qui orientent le rôle et les responsabilités du contrôle de gestion vis-à-vis des opérationnels et de la direction générale. Au travers de ces quatre « idéaux – types », Lambert met ainsi en lumière différents positionnements du contrôle de gestion qui se traduisent par une variation de ses attributions et des activités inhérentes.

2.3.1. Un contrôle de gestion proche des entités opérationnelles dont la relation est en dégradation progressive sur la période d'étude

Le développement du mécanisme de contrôle sous la forme de contrat de services ne règle pas la problématique de mise en cohérence des actions, entre les actions de ces services et les objectifs généraux de l'entreprise. Face aux dysfonctionnements structurels rencontrés dans les coordinations horizontales et verticales, les entreprises utilisent des mécanismes de liaison qui assurent l'interface entre les différents centres et les niveaux hiérarchiques, notamment grâce à l'ajustement mutuel (Mintzberg, 1999).

Dans le domaine budgétaire, la fonction de liaison est principalement assurée par le contrôle de gestion. Dalton (1959) souligne le rôle officieux du responsable du contrôle budgétaire, en tant que porte parole du siège social dans la résolution des conflits. Pour Bollecker (2004, p. 84) la fonction de liaison se traduit par une aide à la résolution des conflits et semble constituer assez fréquemment une des attributions du contrôle de gestion.

Cette intervention dans le règlement des conflits que peuvent exercer les contrôleurs de gestion, est le plus souvent une activité **d'intermédiation**. Celle-ci se caractérise par une certaine neutralité puisque :

Leur rôle est principalement de mettre les individus en relation, de les inciter et de les aider à communiquer et à résoudre les problèmes qui les concernent Bollecker (2001).

Dans cette activité d'intermédiation, les contrôleurs de gestion peuvent jouer également un rôle de « **traduction** » en aidant les différents acteurs à se comprendre. Pour l'illustrer, nous reprendrons la formulation de Mélése (1990).

Les contrôleurs de gestion sont une sorte de messenger relativement polyglotte qui circule d'un responsable à l'autre pour écouter et assurer le mieux possible le transfert et la combinaison des significations exprimées dans diverses langues. (Mélése, 1990)

La fonction de liaison se réalise également à travers **l'activité informationnelle**. Il s'agit d'informer les différentes parties concernées d'un dysfonctionnement avant qu'un conflit n'apparaisse. Dans ce cas, le contrôle de gestion informe l'entité opérationnelle qui, généralement, se chargera de rechercher la cause du problème. Bollecker (2004, p. 86). Les qualités relatives à l'activité de liaison du contrôleur de gestion sont par ailleurs identifiées par Doblin (1999). Celles-ci pourraient être regroupées selon les cinq axes suivants : **s'adapter, comprendre, communiquer, s'impliquer et guider**.

Au sein d'Eliance, le contrôle de gestion national travaille en lien régulier avec les responsables administratifs des établissements. Ces échanges formels ou informels sont l'occasion de partager sur l'activité des établissements, de comprendre les difficultés, et d'envisager des solutions.

Les échanges avec le contrôle de gestion facilitent énormément notre travail.. On a souvent des réponses à nos problèmes... Ce n'est pas facile quand on est seul à tout gérer, (au niveau administratif et financier), il faut bien avoir un peu d'aide. En tous cas de mon côté ça me rassure. Ça vous permet aussi de vous tenir au courant, tout le monde est gagnant dans cette affaire ! (Françoise, G, responsable administratif).

En outre, cette liaison avec le siège peut contribuer à minimiser des rumeurs et faciliter les relations avec les établissements.

Sincèrement je crois que je n'y arriverais pas toute seule, on entend tout un tas de rumeurs sur le siège, comme la revente de certains établissements, ou le

licenciement d'un tel ou d'un tel, on ne sait plus trop quoi penser des fois...et dans l'établissement ça va très vite.... Et ça peut mettre le feu aux poudres (par un mouvement social). Heureusement je peux intervenir facilement, je vous pose la question (au contrôle de gestion) et je « descends » tuer la rumeur. C'est bien d'avoir ses « antennes ». (Nicole N, responsable administratif).

La relation qu'entretient le contrôle de gestion avec le responsable administratif constitue, au sein d'Eliaance, une passerelle d'échange entre la direction nationale et l'établissement. Ce vecteur d'information favorise, « à distance », la résolution de conflits et le partage d'informations entre les structures opérationnelles et le siège. L'analyse des entretiens et des documents internes révèle une évolution de cette fonction de liaison du contrôle de gestion, entre les deux périodes d'étude.

De façon générale, **la période 2000 - 2004** fait état de relations fluides entre le contrôle de gestion senior et les opérationnels. Ceci s'exprime notamment par l'absence de conflits majeurs sur la période et des échanges informels très réguliers entre ces deux acteurs. Notons que le contrôleur de gestion senior, en tant qu'ancien responsable administratif, a conservé des liens étroits avec ses anciens collègues ce qui favorise, depuis sa prise de fonction en 1997, une certaine fluidité dans ses échanges avec les responsables des établissements. Il est ainsi considéré par ces derniers comme un partenaire « *toujours présent pour les aider, les assister et les conseiller* ». Ce point est clairement illustré par les propos des responsables administratifs (relevés en entretien semi-directif ou lors des échanges informels). Il est ainsi perçu comme **un expert, « une assistance » fiable en qui on peut avoir confiance.**

*G (le contrôleur de gestion national), il nous a **toujours soutenu**, on peut lui faire **confiance**... **il nous comprend** ... **Il connaît notre métier**, en général quand j'ai un problème sur Excel ou sur SAP je lui demande, il **sait presque tout** !! (Michel V, responsable administratif, en juin 2004).*

*Si tu ne sais pas, tu lui demandes, à force de travailler avec nous, il anticipe même nos questions. **Il y a quelques années, je le sollicitais tellement que je pensais qu'il craquerait à force**, et qu'il m'enverrait bouler, en fait **non ! je***

sais pas comment il a fait, quand je pense qu'on était une vingtaine à faire la même chose ! (Christophe B, responsable administratif, en septembre 2005).

En plus des questions techniques il donne des informations sur « la vie du siège ». Ce qui semble être apprécié, en particulier dans les périodes incertaines.

*Généralement on fait appel à lui (le contrôleur de gestion national), dès que l'on a **une question technique** ou une **information sur le siège**, c'est lui qui nous donne **des nouvelles de Paris** !! Le directeur (d'établissement) à des informations via le directeur régional, **nous c'est par le contrôle de gestion**...dans le contexte actuel (rumeurs de rachat), c'est important, ça nous rassure... (Christophe B, responsable administratif, en octobre 2004).*

C'était notre bulletin météo de Paris ! Il nous donnait les infos sur la pluie et le beau temps, et en plus on avait droit aux petits scoops du siège ! C'était drôlement bien, ça nous permettait de renseigner les collaborateurs de l'établissement,... on jouait un vrai rôle social entre le siège et l'établissement. (Françoise M, responsable administratif, en octobre 2007).

Sur cette période, la relation entretenue entre le contrôle de gestion du siège et les responsables administratifs était considérée comme « très cordiale », voire même « amicale » pour certains responsables administratifs.

*Comment ferions-nous sans lui ? On ne se rend pas compte, mais tout se **complexifie**, surtout depuis l'arrivée de SAP, c'est bien d'avoir **une assistance sur les sujets techniques**, en plus il est agréable...il demande toujours **des nouvelles de la famille**...ou de la **situation du personnel** dans l'établissement !! (Christophe B, responsable administratif, en octobre 2004).*

*Ce que j'appréciais par-dessus tout, c'est ce côté naturel qu'avaient nos échanges, j'avais l'impression **d'échanger avec quelqu'un de l'établissement, ou quelqu'un de la famille**, non, sans rire ! Il jouait souvent le rôle de confident... (Michel V, responsable administratif, en octobre 2006).*

La qualité de cette relation sur la période, 2000- 2004 est corroborée par le contrôleur de gestion senior, en charge du suivi budgétaire des établissements.

J'ai souvent l'impression de les mater, je les aide constamment pour des problèmes techniques, je leur rappelle le calendrier, les règles... à force de rester au téléphone avec eux, je connais presque tous leurs défauts, leurs qualités, leurs problèmes de familles, les problèmes internes aux établissements,...j'essaie, il me semble, de leur simplifier au maximum le travail...mais quand même, c'est agréable d'avoir ce genre de relation... en tout cas moi, je ne m'en plains pas. (Le contrôleur de gestion senior, en octobre 2004).

Ces remarques appellent plusieurs commentaires :

Le contrôleur de gestion national (lors de la première période d'étude) est considéré par de nombreux responsables administratifs comme :

- un « partenaire » de travail qui comprend et soutient les responsables administratifs,
- un « conseiller », qui répond aux interrogations des opérationnels,
- un « complice », un relais d'information sur la situation du siège,
- un « expert » du domaine comptable et financier et des systèmes d'information,
- un « super » responsable administratif « *qui aurait réponse à tout* ».

Ce schéma de fonctionnement illustre les propos de Bouquin (2001), pour qui la **réussite en matière de contrôle de gestion** est bien souvent liée à la **reconnaissance, par les opérationnels, de la réalité des services** que peut leur offrir le système de contrôle.

Pour Bollecker (2004, p. 149), la légitimité de la fonction de contrôleur de gestion passe par la satisfaction des utilisateurs du système. Souvent absents du processus de décision de l'entreprise, Chiapello (1990) montre que les contrôleurs de gestion désirent s'impliquer davantage dans les domaines de conseil auprès de la direction générale et des opérationnels. Probablement pour pouvoir dépasser la frustration liée au fait qu'ils fournissent de l'information sans pouvoir décider (Danziger, 1995).

La période 2004 - 2006 : Bien que le tissu relationnel, entre le contrôle de gestion et les différents responsables administratifs permette, en fin de période 2006, d'obtenir toujours des informations privilégiées, le contrôle de gestion constate une dégradation progressive des relations avec la plupart des responsables administratifs d'établissement.

A ce sujet, lors d'un entretien en juin 2005, le contrôleur de gestion national souligne, en faisant référence aux relations avec les responsables administratifs :

Il est difficile aujourd'hui d'avoir la même relation avec les RA (Responsables administratifs), on contrôle davantage leur travail, et les règles de gestion deviennent de plus en plus strictes... On est toujours en bon contact, mais ce n'est plus comme avant, eux-mêmes le disent. Nous étions là pour les assister, aujourd'hui on est là pour les contrôler !! ...ce n'est pas évident, on change malgré nous notre type de relation, alors que j'aurais plutôt souhaité conserver ce rôle de conseil et d'assistance.

Les responsables administratifs semblent « reprocher » au contrôle de gestion (et à la direction nationale), la **pression exercée par le nouveau processus budgétaire** dans leurs activités, tout comme sa rigidité. Les entretiens avec les responsables administratifs révèlent un changement notable quant à la perception de leurs relations avec le contrôle de gestion. En l'espèce, ils **évoquent un sentiment de « flicage » de « surveillance constante » ou de « manque de confiance »**.

Je suis désolé mais, la relation (entre le contrôle de gestion et les responsables administratifs) a bien changé depuis l'arrivée de ce nouveau budget. C'est plus comme avant... je ne dis pas que rien n'est fourni, ou que l'on peut plus faire confiance au contrôle de gestion, mais en tout cas, c'est pas comme avant, on reste courtois, mais les contrôles incessants qui ont été opérés, les demandes de validation de tout et n'importe quoi, à la fin, moi ça m'agace... (Christophe B, responsable administratif, en juin 2006).

On ne peut pas dire que ça n'a pas évolué (la relation), c'est vrai que quand on échange entre R.A (Responsables Administratifs), on se rend compte qu'on a plus ou moins le même sentiment de regret. Je ne suis pas quelqu'un de nostalgique, mais à l'époque, où on travaillait main dans la main, on se disait tout, ça a changé ! C'est comme ça ! Peut-être que c'est mieux au final pour la boîte ? Je ne sais pas... (Michel V, responsable administratif, en juin 2006).

Ce sentiment « de flicage » et d'exaspération se révèle d'ailleurs, au travers de nombreuses réactions à l'égard de la nouvelle version du budget en septembre 2004. Ainsi, un responsable administratif commente :

Vous pensez que cela nous amuse ? , on dirait que vous ne nous faites plus confiance, le fichier budget est bloqué⁵², on ne peut plus rien modifier, et ça devient dangereux, car l'historique n'est pas toujours calé. ... les échanges sont moins fluides qu'avant, aujourd'hui on hésite parfois à vous solliciter, ... on se méfie davantage (Monique M, responsable administratif septembre 2004)

Un autre responsable administratif souligne d'ailleurs, la rigidité des règles de gestion du budget de l'époque (comparativement aux budgets des années précédentes).

Tout est trop structuré, on a plus le temps de rien faire, et vous demandez de plus en plus d'éléments complémentaires, de justifications, on comprend qu'il y a des choses à améliorer mais là ; c'est trop ! C'est à peine si on ne doit pas s'excuser si on fait une erreur d'un euro (Stéphane R, septembre 2004).

Cette exaspération est visiblement d'autant plus marquée s'agissant des règles de gestion qui concernent des justifications du budget qui n'avaient jamais été demandées dans les précédentes versions.

Sans rire ! Vous ne voulez pas non plus que l'on vous justifie l'achat de stylos bille !!... (Monique M, responsable administratif septembre 2005)

⁵² Le contrôle de gestion a « verrouillé » un certain nombre de champs dans les fichiers budget afin d'empêcher l'établissement de changer l'historique inscrit, servant de référence à l'évaluation.

Ça ne nous fait pas plaisir d'avoir à justifier toutes ces lignes,... en plus, on ne voit pas à quoi ça va nous servir, à part à nous faire perdre notre temps. ..Mais bon, on va le faire ! (Stéphane R, septembre 2004).

Encadré 8 : La fonction du contrôle de gestion : quatre « idéaux types » (Lambert, 2005)

Concernant la fonction du contrôle de gestion, Lambert (2005) identifie quatre idéaux types.

- **La fonction contrôle de gestion « Garde Fou »** : correspond à une fonction dotée d'une autorité faible et dont le principal client est la direction générale. Les contrôleurs de gestion sont perçus comme des censeurs, des trésoriers de l'administration, ou comme des agents de renseignements généraux. Ces derniers ont des relations très distantes avec les opérationnels.
- **La fonction contrôle de gestion « Omnipotent »** : dans ce cas de figure, la fonction contrôle de gestion exerce une forte influence auprès des opérationnels. Ainsi, *« le contrôle de gestion budgétaire est extrêmement strict, les contrôleurs de gestion budgétaire réalisent des analyses poussées des écarts et exigent voire indiquent les plans d'actions aux opérationnels »*.
- **La fonction contrôle de gestion « Discrète »** : dans ce schéma, les contrôleurs de gestion *« procèdent à un suivi budgétaire qui se limite bien souvent à une simple alerte de l'opérationnel... une grande partie des tâches des contrôleurs de gestion est dédiée à l'établissement et à l'imposition du respect des procédures de contrôle interne »*.
- **La fonction contrôle de gestion « Partenaire »** : elle travaille en étroite collaboration avec les opérationnels. Dans ce schéma, la fonction contrôle de gestion prend une part active dans l'élaboration des prévisions, une grande partie de son activité est dédiée à l'analyse des résultats.

Synthèse du chapitre v :

Le présent chapitre s'attache à présenter la société de notre étude de cas et met en exergue deux périodes d'études.

Eliance est une société de distribution de produits pour la « restauration hors foyers ». Elle s'attache à approvisionner ses clients (restaurants, hôtels, écoles, administrations, sociétés de restauration collective) en produits : « d'épicerie », de « frais », « d'hygiène » et de « surgelé ». Elle est implantée sur l'ensemble du territoire national avec une vingtaine d'établissements répartis au sein de trois directions régionales. Son siège intègre toutes les fonctions centrales de l'organisation, dont le contrôle de gestion. La construction du budget repose sur un système de « *navettes budgétaires* » entre le siège, les directions régionales et les établissements, au cours duquel, le contrôle de gestion occupe une place prépondérante. En outre, notre observation met en relief, treize catégories d'acteurs répartis entre les établissements, les directions régionales et le siège d'Eliance, qui influencent la constitution du budget et par voie de conséquence la création de *slack* budgétaire.

Concernant les deux périodes d'étude : la première se situe entre les années 2000 et 2004, la seconde entre les années 2004 et 2006. Suite à l'arrivée d'un nouveau directeur général en 2004, la société connaît une série de fortes évolutions managériales (redéfinition d'une stratégie générale, mise en place de nombreux indicateurs de performance, évolutions du dispositif budgétaire). Dans les faits, ces évolutions se traduisent notamment par le passage d'un style de management de type « contrôle financier », à une « programmation financière » (au sens de Gould and Campbell). Ceci s'accompagne d'une évolution de la fonction de liaison entre contrôle de gestion et les entités opérationnelles. Ces évolutions ont notamment pour conséquences de profonds changements au niveau des modes d'élaboration et de contrôle du budget.

Chapitre 6

Analyse de la maîtrise du *slack* budgétaire au sein d'Eliance

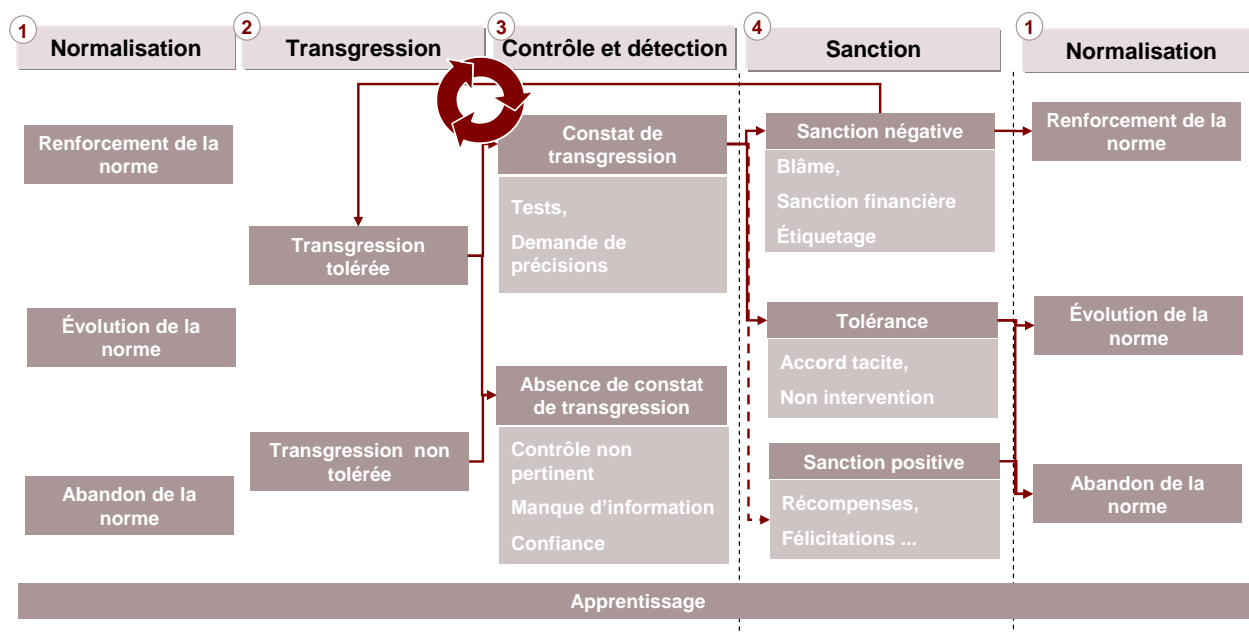
Introduction

Le précédent chapitre nous a permis de présenter : le secteur d'activité d'Eliance, son organisation, les enjeux et le fonctionnement du budget. Nous avons ainsi identifié treize catégories d'acteurs qui influencent, à un degré variable, son élaboration.

En outre, nous interprétons deux périodes d'étude liées à l'arrivée d'un nouveau directeur général en 2004. La première est marquée par un management proche du type « contrôle financier » (au sens de Goold and Campbell), la seconde par un type de management proche du type « programmation financière ». Ces évolutions se traduisent par de profonds changements sur les modes d'élaboration et de contrôle du budget.

Le présent chapitre s'attache à étudier le phénomène de création de *slack* budgétaire au sein d'Eliance selon notre cadre d'analyse défini dans le chapitre 3.

Figure 11 Le cadre théorique d'analyse du *slack* budgétaire, inspiré des théories de la déviance et de la criminologie



Cette étude s'articule autour de 4 séquences (chacun faisant l'objet d'une section spécifique). La première s'attachera à étudier la normalisation du *slack* budgétaire identifié par le contrôle de gestion. Nous nous attacherons en particulier à expliciter ce qui peut constituer, au sein d'Eliance, « *une norme de slack budgétaire toléré* » et quels sont les facteurs de maintien ou d'évolution de ces normes. La transgression constituera la deuxième séquence de notre cadre de recherche. Rappelons qu'une transgression n'est pas simplement un manquement à une règle, comme l'est une erreur mais porte en elle-même une menace : celle de proposer un autre usage comme règle.

Selon différents critères d'évaluation, dans notre cadre d'étude, la création de *slack* budgétaire peut être assimilée à un acte transgressif. En l'espèce, il s'agit d'une action délibérée de l'établissement et éventuellement de la direction régionale, visant à intégrer, dans le cadre de la construction budgétaire, un « coussin budgétaire » au-delà de la « *norme de slack budgétaire toléré* ».

Notre perspective nous a conduit à étudier cette transgression essentiellement **selon l'angle du contrôle de gestion**. L'étude des moyens de maîtrise du *slack* budgétaire nécessite selon nous d'explicitier les techniques (identifiées) de création de marges de manœuvre, leur apprentissage ainsi que leurs motivations.

La troisième séquence d'analyse s'attachera à étudier les modalités de contrôle et de détection du *slack* budgétaire (Il ne peut il y avoir de constat de transgression et donc de sanction sans actions de détection ou de contrôle de cette transgression). Rappelons que dans le cadre de notre étude, ces actions seront principalement réalisées par le contrôle de gestion (fonction à partir de laquelle notre observation et notre analyse sont établies).

Enfin, la quatrième et dernière séquence d'analyse nous amènera à étudier le dispositif de sanctions (émanant des acteurs du siège et des directions régionales) consécutif au constat de transgression. Ainsi, après avoir établi une typologie de ces sanctions au sein d'Eliance, nous nous attacherons à interpréter leurs conséquences vis-à-vis de l'organisation et de ses acteurs.

I. Les normes de « *slack* budgétaire »

Notre conception des normes s'inscrit dans une perspective interactionniste : les normes ne sont plus des données extérieures à l'individu, elles ne s'imposent pas à l'individu mais elles résultent des interprétations, des lectures que les individus font des comportements d'autrui. Ainsi, selon cette conception, la dimension subjective de l'interprétation l'emporte sur la dimension objective de la norme qui, chez Durkheim, s'impose à l'individu comme un fait social constitué.

Dans cette perspective, une norme de *slack* budgétaire s'entend au travers des interprétations des acteurs et de la confrontation des points de vue.

L'objectif de cette section est triple. Sur la base de notre cadre de recherche défini *supra* et des constats établis à partir de l'étude de cas, nous proposons dans un premier temps, de préciser ce qui pourrait constituer une « *norme de slack budgétaire toléré* » au sein d'Eliaance. Dans un deuxième temps, nous exposerons les normes de *slack* perçues par les établissements, enfin dans une troisième et dernière sous-section, nous précisons les modalités de maintien et d'évolution de ce type de norme.

1.1. Que pourrait être une « *norme de slack budgétaire toléré* » au sein d'Eliaance ?

Rappelons que le *slack* budgétaire émane d'un acte délibéré des cadres d'établissements, visant à présenter un budget **qui sous-estime** : le potentiel d'activité en chiffre d'affaires et/ou taux de marge et/ou **qui sur-estime** : le montant des charges de fonctionnement et/ou des investissements de l'établissement.

Il convient de remarquer qu'au regard de la sensibilité du sujet, notre étude se focalise essentiellement sur le *slack* budgétaire décelé par le contrôle de gestion. Les entretiens menés auprès des interlocuteurs d'établissements, ne nous ont pas permis d'aborder l'étude du *slack* budgétaire non décelé par le contrôle de gestion.

Dés lors, il convient de distinguer le *slack* budgétaire **perçu par le contrôle de gestion** (en charge de la validation budgétaire), et celui **proposé par l'établissement**. Ce dernier peut en effet proposer un *slack* budgétaire, qui sera en partie indécélable par le contrôle de gestion ou la direction nationale.

1.1.1. Les éléments budgétaires concernés par une norme de slack budgétaire

Préalablement à toute analyse de l'environnement normatif du *slack* budgétaire, il convient selon nous de présenter les éléments budgétaires qui sont concernés dans notre étude du cas d'Eliance. En l'espèce, il s'agit de tous les types de budgets transmis par les établissements au contrôle de gestion : les éléments de **chiffre d'affaires** et de **marges commerciales** par types de produits et de clients, les **frais de fonctionnement, et les investissements** qui peuvent aussi éventuellement, se décliner par types de produits et de clients.

1.1.2. Les déterminants des normes de slack budgétaire toléré

Dans le cadre de notre recherche, nous nous interrogeons, sur les comportements déviants en matière de création de *slack* budgétaire. Selon la théorie de Parsons, toute nos actions seraient nécessairement dirigées vers une norme. Dans notre cadre d'analyse, il pourrait s'agir d'une norme de « *slack* budgétaire toléré ».

A partir du moment où l'on considère le « *slack* budgétaire révélé » comme un comportement dysfonctionnel ou déviant, cela signifie qu'il pourrait exister un *slack* budgétaire jugé non dysfonctionnel pour lequel le contrôle de gestion (dans le cas d'Eliance) serait tolérant. Ce *slack* budgétaire constituerait une norme d'acceptation à partir de laquelle, le comportement serait jugé comme transgressif. Dès lors, la question est de savoir ce qui détermine cette norme.

Dans le cas d'Eliance, une « **norme de *slack* budgétaire toléré** », pourrait correspondre à un montant budgétaire, proposé par l'établissement, qui reste non justifié mais toléré par la direction nationale en regard du fonctionnement perçu comme « normal » de l'établissement par le contrôle de gestion.

Au cours de notre observation participante, **nous avons relevé différentes techniques de création de *slack* budgétaire dont les grands principes seront exposés dans la section suivante.** Nous constatons qu'au-delà du strict montant de *slack* budgétaire présumé par la direction nationale, au travers des moyens de contrôle et de détection (exposés dans la 3^{ème} section de ce chapitre), les moyens mis en œuvre pour «dissimuler » du *slack* budgétaire présumé et le contexte de la création pourraient également influencer la norme de tolérance du contrôle de gestion.

Ce constat aboutit à l'identification de trois types de déterminants de la norme de tolérance en matière de *slack* budgétaire. Le premier, qui fait directement référence à la littérature de gestion, **concerne « le montant de *slack* budgétaire identifié ».** Le second, « les moyens de création » du *slack* budgétaire utilisés par l'établissement et le dernier, le « motif de création perçu » par le contrôle de gestion.

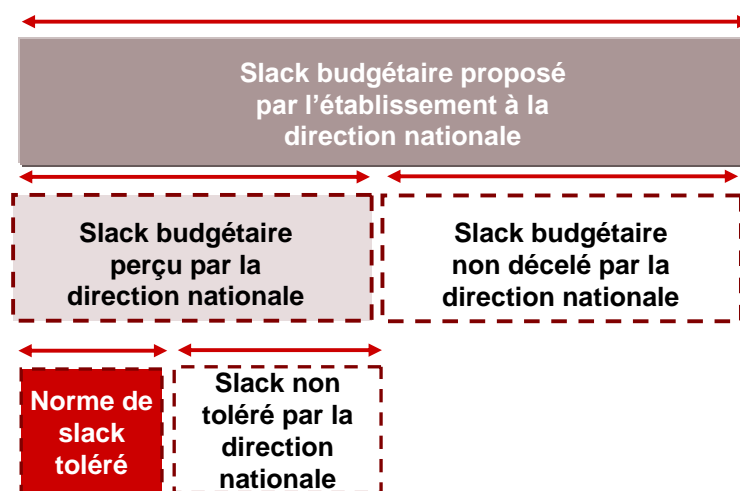
A- Le montant de *slack* budgétaire identifié par le contrôle de gestion

Le premier déterminant d'une « norme de *slack* toléré », concerne le montant de *slack* perçu par le contrôle de gestion. Notre expérience et l'analyse des documents budgétaires révèlent, au sein d'Eliance, quatre catégories de **budgets distincts** : celui sur le **chiffre d'affaires** de l'établissement, celui sur la **marge commerciale**, celui concernant les **charges de fonctionnement**, et enfin celui propre **aux demandes d'investissement**.

Pour chacune de ces catégories de budget, il convient selon nous, de distinguer trois typologies de *slack* budgétaire, dont une illustration est proposée au travers de la figure 28, ci-après.

- **Le *slack* budgétaire proposé par l'établissement** : c'est le montant du coussin budgétaire fourni par l'établissement à la direction nationale, et identifié comme tel par l'établissement.⁵³
- **Le *slack* budgétaire perçu par le contrôle de gestion** : correspond à la part du coussin budgétaire défini par l'établissement et identifié en tant que *slack* budgétaire par la direction nationale. Ce montant de *slack* budgétaire perçu par le contrôle de gestion fera, soit l'objet d'une acceptation, soit d'un rejet au regard de la norme de *slack* budgétaire tolérée.
- **Le *slack* budgétaire non décelé par le contrôle de gestion** : correspond à la part du *slack* budgétaire proposé par l'établissement à la direction et non identifié en tant que tel par la direction nationale. De fait, il ne fera pas l'objet d'une réaction de la part du contrôle de gestion. Cette dernière typologie reste bien entendu purement théorique dans notre cas.

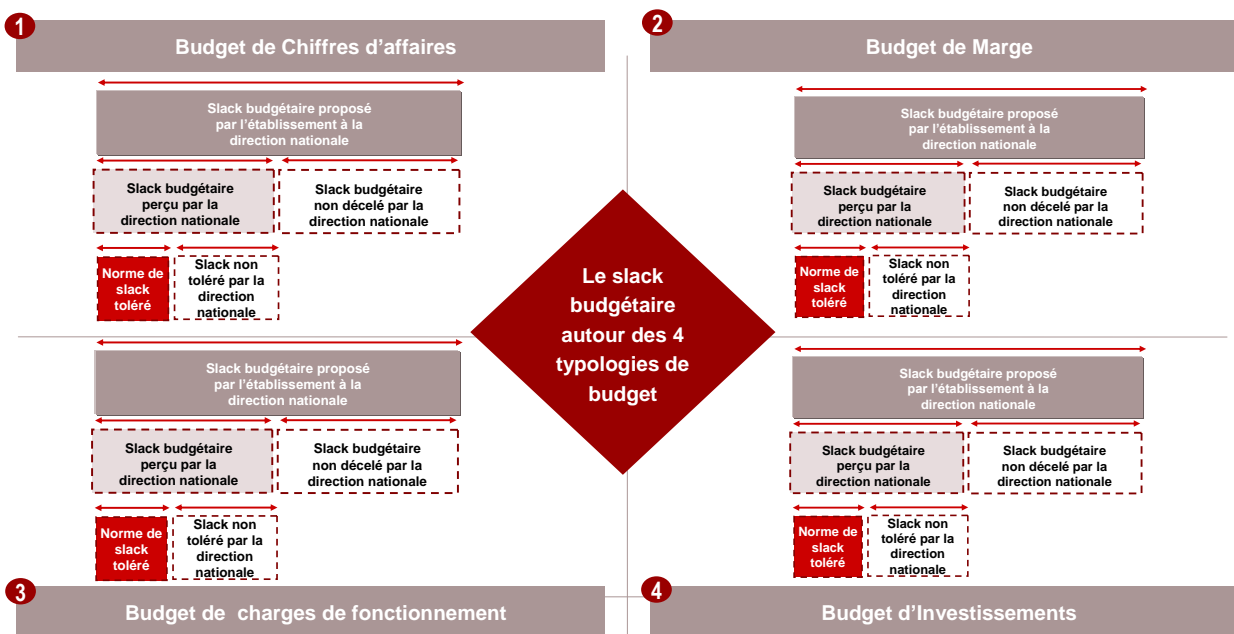
Figure 28 : Les typologies de *slacks* budgétaires identifiées au sein d'Eliance



Cette décomposition du *slack* budgétaire s'articule ainsi (Cf Figure 29) autour des 4 typologies de budget : chiffre d'affaires, marge commerciale, charges de fonctionnement, et investissements.

⁵³ Dans le cadre de notre étude, nous considérons que le montant de coussin budgétaire lié à une **erreur d'estimation** de l'établissement, n'est pas assimilé à du *slack* budgétaire. **Le *slack* budgétaire correspond à un acte délibéré de la part de l'établissement de création de marge de manœuvre budgétaire.**

Figure 29 : Décomposition budgétaire autour des quatre catégories de budget



La revue de la littérature nous éclaire sur le caractère prescriptif d'une norme. Rappelons que celle-ci se distingue **des valeurs** dans le sens où toute norme **implique une notion d'obligation**.

Comme le souligne un directeur d'établissement, le budget proposé à la direction fait l'objet d'un choix et d'une étude mûrement réfléchi. La proposition de *slack* budgétaire semble contrainte par les différents acteurs et les outils du processus budgétaire.

JP : Est-il aisé de proposer un budget favorable à l'établissement ?

EM : Ce n'est pas si simple de proposer un budget qui soit favorable pour notre établissement. Regarde, par exemple l'année dernière, le contrôle de gestion a repéré le montage de l'établissement X, ça consistait à maintenir, tous les ans, un budget de publicité qui servait en fait, à financer des cadeaux pour les clients,... Après, on sait que la direction passe au peigne fin avec le directeur régional, les propositions de développement commercial. Pour les investissements, c'est pareil. On ne peut pas proposer n'importe quoi, tout est déjà référencé, et normé par établissement, donc finalement, on n'a pas tant de choix que ça. (Eric M, Directeur d'établissement, septembre 2007).

Ce témoignage d'un directeur, corroboré par notre observation *in vivo*, **souligne les contraintes existantes sur les établissements dans l'élaboration d'un budget.** Celles-ci sembleraient variables selon le niveau de priorité ou de risques identifiés par la direction sur chacune des composantes du budget. Ainsi, en fonction de **la nature des dépenses, du type de produits ou de clients**, chacune des quatre typologies du budget (chiffres d'affaires, marge commerciale, charges de fonctionnement, et investissements) sera **appréciée différemment par le contrôle de gestion.** Cette particularité nous amène à envisager l'existence de normes de *slack* budgétaire toléré pour chacune de ces composantes du budget. Il convient sans doute de préciser notre pensée sur ce point. Aussi, pour chacune des trois variables d'influence précisées *supra*, nous proposons d'illustrer plus concrètement notre analyse.

L'influence des natures de dépenses

Que ce soit pour des charges de fonctionnement ou d'investissements, certaines natures de dépenses sont jugées sensibles par le contrôle de gestion et/ou la direction. Ces natures de dépenses, comme le *transport sur vente* ou les investissements liés à du *matériel d'exploitation logistique*, font l'objet d'une attention particulière de la part de la direction nationale. De fait, lors de notre participation, la tolérance des demandes de dépenses budgétaires non justifiées était plus faible pour ce type de nature de dépenses que pour d'autres jugées moins sensibles (dépenses de fournitures etc.).

Le niveau de sensibilité de la nature des dépenses, perçu par le contrôle de gestion, semble d'ailleurs influencer la capacité des établissements à proposer du *slack* budgétaire. Ainsi, comme le fait remarquer un directeur d'établissement, il semblerait qu'il soit plus aisé de créer du *slack* budgétaire sur un poste de dépense de petit matériel (gants, blouses, ...) que sur du matériel informatique, jugé plus sensible par le contrôle de gestion.

Dans tous les cas, on doit faire avec de nombreux paramètres. Construire un budget prend du temps. On sait que la direction est capable de nous demander de justifier chaque ligne. Alors on se concerte au niveau de

*l'établissement ; on sait, avec l'expérience, ce **qui peut passer ou ce qui ne passera pas**. Par exemple : faire un +15% sur les investissements par rapport au réalisé, ça, ça ne passe pas. Demander un budget de + 5% sans justifications solides pour du matériel informatique, ça ne passe non plus, par contre, demander +10% sur du petit matériel, on ne sait pas pourquoi, mais ça peut passer !! Avec tous ces éléments, on s'arrange et on arrive à proposer quelque chose qui sera à peu près dans les clous !! (Michel V, directeur d'établissement, octobre 2007).*

Ces indices nous amènent à penser que **la nature des dépenses budgétées semble influencer le niveau de tolérance de dépenses perçues comme injustifiées par le contrôle de gestion.**

L'influence du couple « catégories de produits » (épicerie, hygiène, frais, surgelés), catégories de clients (Centralisé, Gré à Gré, Négocié, Public)

Lorsqu'un établissement propose un budget de chiffre d'affaires et de marge, il le décline systématiquement par catégories de produits et catégories de clients. Nous appelons couple (**catégories de produits ; catégories de clients**) l'intersection de ces deux axes d'analyses.

De la même façon que les natures de dépenses, le **couple catégories de produits (épicerie, hygiène, frais, surgelés), catégories de clients (Centralisé, Gré à Gré, Négocié, Public)** semble également **influencer** le niveau de **tolérance** du contrôle de gestion **tant sur la part des éléments de chiffre d'affaires et de marge que sur les charges, perçus comme injustifiés.**

En effet, selon la **stratégie commerciale adoptée par la direction**, nous observons, sur la période d'étude, une tendance du contrôle de gestion à appuyer davantage son analyse sur certains couples (« catégories de produits » ; « catégories de clients ») plutôt que sur d'autres. Ainsi, à titre d'exemple, nous constatons, lors de la première période d'étude, un effort particulier, centré sur le développement des produits « d'épicerie » et « d'hygiène » auprès des « clients centralisés » et « gré à gré », tandis

qu'en ce qui concerne la deuxième période, nous observons une tendance affirmée à privilégier le développement commercial des produits « surgelés » pour toutes les catégories de clients.

A partir d'une étude documentaire et de nos observations, nous avons procédé à une analyse de l'importance stratégique du couple (« catégorie de produit » ; « catégorie de clients ») au regard du contrôle de gestion. La synthèse s'en trouve présentée au travers des tableaux 17, ci-après.

Tableau 17 : Importance stratégique du couple (« catégorie produit » ; « catégorie client »)

Période 1

		Catégorie de clients			
		Centralisé	Gré à gré	Négocié	Public
Catégorie de produits	Épicerie				
	Hygiène				
	Frais				
	Surgelé				



Période 2

		Catégorie de clients			
		Centralisé	Gré à gré	Négocié	Public
Catégorie de produits	Épicerie				
	Hygiène				
	Frais				
	Surgelé				

Importance « stratégique »

- « modérée »
- « forte »
- « très forte »

Ces choix stratégiques de la direction, tant de l'avis du contrôle de gestion que de celui des établissements, semblent influencer : **le degré d'analyse du contrôle** de gestion vis-à-vis des éléments budgétaires transmis par les établissements, **tout comme le niveau de tolérance accordé par celui-ci aux montants budgétaires perçus comme non justifiés.**

Au cours de cette période, le contrôle de gestion a eu tendance à axer principalement son analyse sur les couples (« Catégorie de produits » ; « Catégorie de clients ») jugés *prioritaires*.

A titre d'illustration, de l'avis de plusieurs directeurs d'établissement, il semble en effet plus aisé pour un établissement, sur la seconde période d'étude, de sous-estimer, toute proportion gardée, un « *chiffre d'affaires sur un produit d'hygiène* » que sur un « *produit surgelé* ».

*On sait ce que l'on peut proposer. Maintenant si il devait il y avoir une norme, pour moi elle serait plutôt à la ligne budgétaire pour chaque catégorie de produit et chaque type de client. On ne peut pas proposer la même chose pour chaque catégorie de client ou chaque type de produit. Le surgelé c'est beaucoup plus sensible ! **Pour la direction c'est un axe stratégique de développement, elle ne sera jamais aussi libérale pour ce type de produit que pour les produits d'hygiène par exemple.** (Eric M, Directeur d'établissement, septembre 2007).*

*Si on regarde bien ce sur **quoi le contrôle de gestion porte son attention, c'est souvent sur le surgelé**, ils sont impitoyables sur le niveau de marge que l'on présente !! C'est vrai, à chaque fois que l'on a des ajustements à faire, c'est là-dessus ! C'est à croire que le reste n'est pas regardé ! (Pierre F, Directeur d'établissement)*

Au final, **le niveau de tolérance accordé par le contrôle de gestion** aux éléments budgétaires de **chiffre d'affaires et de marge** transmis par les établissements, **perçus comme injustifiés par le contrôle de gestion**, semble variable selon **l'importance stratégique du couple** (« Catégorie de produit » ; « Catégorie de client »).

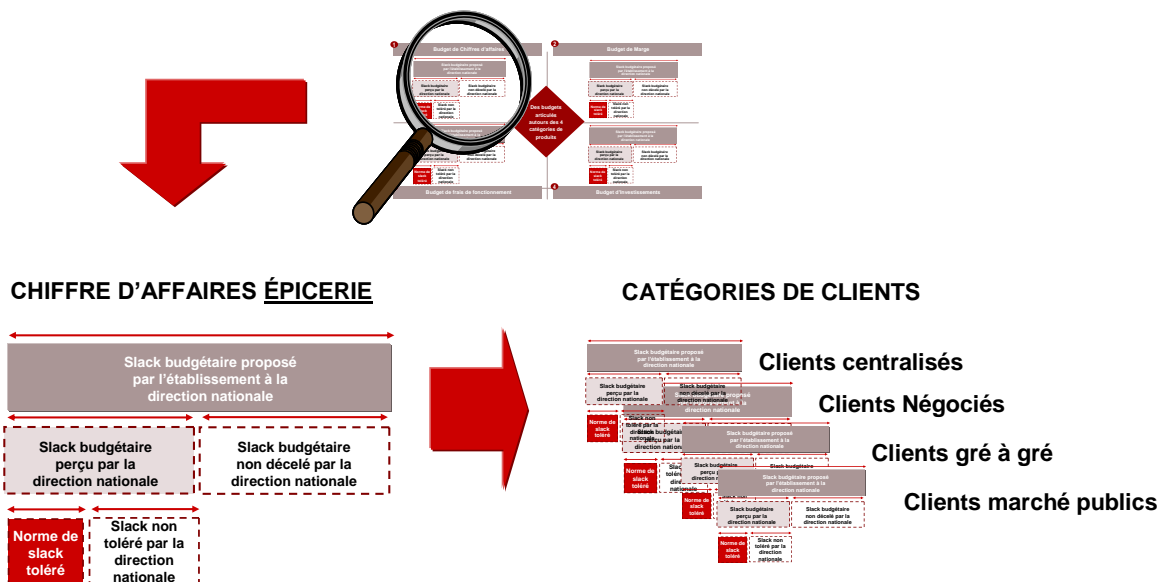
Plus concrètement, illustrons cette observation sur la deuxième période d'étude, à partir des produits de type « épicerie ». Sur ce type de produit, l'attendu en termes d'évolution de chiffre d'affaires sur un **client « gré à gré »**, est supérieur à celui d'un **« client négocié »**. La direction d'Eliance attendra en effet une croissance de chiffre **d'affaires autour de 5% pour le client négocié mais de 10 % pour un client centralisé**.

Ce différentiel d'exigence se traduit dans les faits par une tendance plus forte du contrôle de gestion à tolérer la part du chiffre d'affaires qu'il juge non justifiée pour les clients négocié vis-à-vis des clients gré à gré.

Au final, comme l'illustre la figure 30, ci-dessous, pour le chiffre d'affaires Epicerie, nous envisageons quatre normes de *slack* budgétaire différentes. Cette logique peut être répliquée pour l'ensemble des catégories de produits.

Figure 30 : Focus sur les normes de slack budgétaire : le cas du chiffre d'affaires des produits d'Épicerie

Focus sur les normes de slack budgétaire : le cas du chiffre d'affaires des produits Épicerie



Ces affirmations sont **corroborées par notre expérience**. En effet, lors de la validation des éléments budgétaires transmis au contrôle de gestion, notre **analyse était particulièrement axée sur les points sensibles définis avec la direction générale**. A titre d'exemple, lors du budget 2004, il nous a été demandé d'apporter une **vigilance particulière sur les taux de marge des produits surgelés**, sur certains types de dépenses de publicité, ou sur les coûts de location de matériel. Ce constat fait écho au point de vue d'un des contrôleurs de gestion, qui nous signale, en 2007, **son incapacité, par manque de temps et de moyens, à pouvoir identifier de la même manière les marges de manœuvre budgétaire pour l'ensemble des postes du budget**.

CG : C'est pareil qu'en 2005, nous ne pouvons toujours pas vérifier l'ensemble des postes budgétaires dans le détail. On fait des choix ; ils sont toujours orientés sur les produits les plus stratégiques. A l'heure actuelle, nous faisons une croissance sur les produits surgelés, et sur l'épicerie. Alors, on fait attention à ce qui nous est remonté...

JP : Existe-t-il sur le niveau de justification attendue, des différences selon les postes budgétaires ?

CG : Effectivement, on se concentre toujours sur le plus sensible, on demande pour ces postes des justifications tangibles à la fois pour nous (le contrôle de gestion) et pour l'ensemble des directions concernées. On pourra avoir tendance à être plus souple sur le niveau de justification de certains postes ou au contraire beaucoup plus strict pour d'autres.

JP : Et ça, les établissements sont au courant ?

CG : Je pense qu'au bout de 10 ans, ils ont bien compris comment on procède ! Ils nous le font d'ailleurs remarquer, ils savent généralement quels sont les postes budgétaires qui sont étudiés, lesquels font l'objet de peu de justifications. C'est le jeu.

Pour les charges de fonctionnement, on tient compte non seulement de la nature des dépenses mais en plus de la catégorie de produit pour laquelle on justifie la dépense budgétaire. Autant vous dire qu'il faut une solide expertise pour savoir sur quoi jouer ! (Véronique G, responsable administratif)

Ces éléments nous amènent à penser que **le niveau de tolérance**, accordé par le **contrôle de gestion sur un montant perçu non justifié**, sur les demandes de dépenses budgétaires ou les propositions de chiffre d'affaires ou de marges commerciales **semble variable selon la catégorie de client ou de produit concerné**.

Conclusions sur le montant de slack budgétaire identifié par le contrôle de gestion

A la lumière de l'analyse de contenu des documents budgétaires, **se dégage une multiplicité de normes de tolérance budgétaire. Celles-ci seraient variables selon le type de produits, la catégorie de dépenses et la catégorie de clients.**

A titre d'exemple, la figure 30, *précitée*, illustre la décomposition du *slack* budgétaire sur le chiffre d'affaires des produits d'épicerie. Il existerait sur cette combinaison (type de budget / catégorie produit), quatre dimensions qui influencent la norme de *slack* budgétaire.

Tableau 18: Variables d'influence sur le type de slack budgétaire.

Variables d'influences	Types de slack budgétaire			
	Chiffre d'affaires	Taux de marge sur chiffre d'affaires	Charges de fonctionnement	Investissements
Catégories de produits Épicerie/Hygiène/ Frais/ Surgelé	●	●	●	●
Catégories de clients : Centralisés/ négociés/ gré à gré/ Publics	●	●	◐	◐
Nature de la dépense			●	●

 **Influence Forte**
 **Influence modérée**

B- Les moyens de création du slack budgétaire

Au-delà du montant de *slack* budgétaire identifié, notre analyse de discours tout comme notre observation **révèlent une sensibilité du contrôle de gestion et des membres de la direction aux moyens utilisés par l'établissement pour créer des marges de manœuvre budgétaire.** Il semble en effet que le mode de création employé soit un élément déterminant, quant à la capacité de tolérance du *slack* budgétaire par le contrôle de gestion.

Ce point peut être illustré à partir de deux exemples. Le premier est survenu en septembre 2004, quand un montant suspecté de *slack* budgétaire sur la marge commerciale de l'ensemble des produits des clients gré à gré n'a pas donné lieu, dans un premier temps, à une réaction de la part de la direction nationale.

En octobre de cette même année, nous apprenons par un des commerciaux, que le taux de marge commerciale proposé par les commerciaux a été revu à la baisse (de quelques points) par le directeur d'établissement pour faciliter l'atteinte de son budget. Après vérification des faits, une grande partie du budget de cet établissement a été revue par la direction nationale, et le directeur fut sévèrement réprimandé par la direction générale, l'accusant de « *démobiliser son personnel commercial* ».

Dans ce cas, le constat de déviance portait davantage sur la façon de procéder que sur le montant relativement faible de *slack* budgétaire identifié.

La deuxième illustration de l'influence du **mode de création de *slack* budgétaire** sur la capacité de tolérance du **contrôle de gestion concerne une demande de budget de dépenses de publicité lors de la constitution du budget 2005.** Au titre de ce poste de dépense, nous constatons un montant d'environ 4500 euros non justifié. Ce montant est justifié par l'établissement par la participation à un salon. Après enquête auprès de la direction régionale, ce montant était destiné à couvrir des frais complémentaires dans la publicité locale. Après concertation avec la direction générale, le budget de 4500 euros identifié fut refusé par « *manque d'explications tangibles* ». Nota : de l'avis du

directeur du contrôle de gestion, ce budget aurait été très certainement accepté si les explications avaient été concordantes entre la direction régionale et l'établissement.

Au-delà du montant identifié, le mode de création semble impacter ou nuancer le niveau de tolérance du *slack* budgétaire. La norme d'acceptation semble ainsi être altérée par la manière perçue par le contrôle de gestion de créer du *slack* budgétaire.

C- Les motifs de création du *slack* budgétaire

Le dernier déterminant identifié de la « *norme de slack budgétaire toléré* » concerne le **motif de création** de *slack* budgétaire. Nous avons constaté, à plusieurs reprises, que pour un montant détecté et un mode de création similaires, le contrôle de gestion pouvait être amené à tolérer ou à sanctionner le *slack* budgétaire perçu, par rapport au motif de création. Il semble en effet que dans certains cas, le contrôle de gestion et/ou un membre de la direction, **peuvent juger nécessaire d'autoriser une marge de manœuvre**. Ce phénomène s'est particulièrement accentué lors de la deuxième phase de l'étude, où, pour faire face à certaines restrictions budgétaires, le contrôle de gestion a été amené à autoriser des marges de manœuvre pour faire face **à une réelle incertitude**.

A titre d'illustration, nous présenterons deux exemples . Le premier concerne une demande de budget d'investissement, en septembre 2005, pour le réaménagement des bureaux de l'administration d'un établissement. Le montant des travaux estimés à 9000 euros, ne correspond pas à celui du devis qui précisait 7500 euros. Le *slack* budgétaire constaté (1500 euros) fut dans un premier temps, refusé par le contrôle de gestion. Après enquête auprès du responsable administratif, nous nous sommes rendu compte que le devis était très certainement sous-estimé. Nous avons alors, d'un commun accord avec le directeur d'établissement, accordé le montant supplémentaire par « principe de prudence ».

Le deuxième exemple concerne le niveau de chiffre d'affaires du budget des produits surgelés des « clients négociés ». Comme il a été précisé *supra*, ce budget fait l'objet

d'une attention toute particulière de la direction lors de la deuxième période d'étude. Au cours de la réalisation du budget 2006, le contrôle de gestion, avec l'accord de la direction générale, est amené à tolérer, pour tous les établissements d'une région, un niveau de croissance de chiffre d'affaires sur la combinaison (« Produit »; « Client ») inférieur à 5% (là où les autres établissements affichent un taux de croissance proche de 10%). Pour ces établissements, la direction a décidé d'autoriser une marge de manœuvre, eu égard à l'arrivée prévue d'un des principaux concurrents d'Eliance sur les produits surgelés dans la région.

Conclusion sur les déterminants des « normes de slack budgétaire toléré »

Selon notre analyse, il semblerait que les normes de « *slack budgétaire toléré* », au sein d'Eliance, reposent sur un ensemble de variables complexes, dont les déterminants (identifiés) seraient : **le montant de *slack budgétaire perçu*** par le contrôle de gestion, **le moyen de création du *slack budgétaire*** et le **motif de création du *slack budgétaire***.

Cette conception objective des normes reste toutefois à nuancer, puisque chacune d'entre elles fait l'objet d'une interprétation plus ou moins variable, par chacun des acteurs concernés (contrôle de gestion, établissement, direction régionale, etc.) : une norme de « *slack budgétaire toléré* » peut être interprétée différemment d'un individu à l'autre.

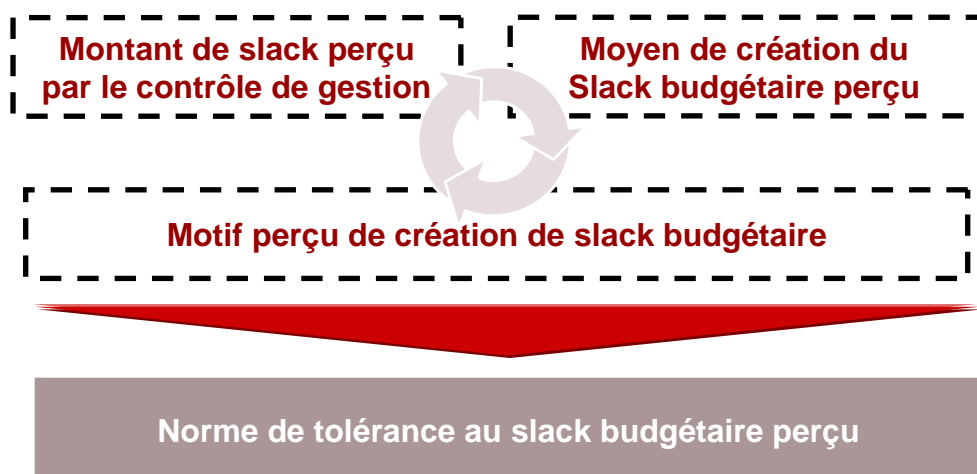
Ce phénomène a pu ainsi être observé lorsque deux contrôleurs de gestion devaient se prononcer indépendamment l'un de l'autre sur la validité de budgets transmis par les établissements, en phase de construction budgétaire. Chacun pouvait être amené à proposer une nuance d'interprétation sur le *slack budgétaire perçu*.

Finalement, comme Aaron Cicourel, élève de Garfinkel (1967), l'explique dans « La Sociologie cognitive », notre **conception des normes répond à un faisceau d'indices**. Pour lui, l'acteur l'utilise (âge, sexe, tenue vestimentaire, vocabulaire, manières...) pour

identifier *les droits et les devoirs* des personnes qu'il observe et construit ainsi sa notion *du rôle et du statut*.

Ce constat rejoint les perspectives interactionnistes et ethnométhodologiques, selon lesquelles, **les normes résultent des interprétations des individus**. Le comportement est normé au regard de l'interprétation qui en est faite, **de sa légitimité ou non dans un contexte donné**. Ainsi, la dimension objective de la norme serait « déconstruite », pour lui substituer une dimension subjective et interprétative.

Figure 31 : Les déterminants de la « norme de slack budgétaire toléré » par le contrôle de gestion



1.1.3. Les formes des normes de *slack* budgétaire : des normes explicites et implicites

Afin de cerner, au sein d'Eliance, le cadre normatif dans lequel la création de *slack* budgétaire se situe, il convient selon nous, de s'interroger sur les formes que peuvent revêtir ces normes. La revue de littérature en distingue deux types : les normes explicites et celles implicites.

Dans le cadre de notre étude de cas, les « normes de *slack* budgétaire toléré » prennent une forme **implicite**.

La revue de littérature révèle que les normes implicites consistent en des techniques d'organisation des relations humaines. Elles seraient culturelles ou interculturelles (Livet, 2006, p. 82). Les « normes de *slack* budgétaire toléré » répondent à cette caractéristique. En effet, nous observons au cours de la période d'étude, le maintien de certaines normes implicites de tolérance au *slack* budgétaire. A titre d'exemple, une des normes implicites concerne le « transport sur vente » (il s'agit des frais de transport occasionnés par une livraison effectuée par un transporteur privé. Ils surviennent en cas d'avarie d'un camion ou pour un itinéraire spécial de livraison). Ce poste budgétaire de charges de fonctionnement, **est généralement laissé à la libre appréciation de l'établissement**. Les différentes directions nationale ont jusqu'alors considéré que seul l'établissement était en mesure de connaître : l'état mécanique de ses camions de livraison ou d'identifier des tournées spéciales. Cette libre appréciation du transport sur vente par l'établissement serait la conséquence d'un événement survenu en 2000. Un directeur d'établissement nous indique à ce sujet :

MV : Il y a environ 7 ans, on avait imposé un faible montant budgétaire de transport sur vente à un établissement. Au cours de l'année budgétaire, la moitié des camions ont connu de graves pannes, et de nombreuses livraisons n'ont pas été effectuées fautes de budget. Ca a été un tollé général au niveau régional, on a dû faire appel aux transporteurs d'autres établissements. Cette

histoire a marqué les esprits et depuis, la tradition veut que ce soit l'établissement qui fixe lui-même son budget de transport sur vente.

JP : Cette règle figure quelque part ?

MV : Non, C'est comme ça, tout le monde le sait, et on l'applique naturellement.

JP : Aujourd'hui, pour faire perdurer cette norme, la situation est-elle identique à celle d'il y a 7 ans ?

*MV : sincèrement, je ne crois pas. Car aujourd'hui nos camions **disposent tous du même type de contrat d'entretien** et les tournées spéciales qui nécessiteraient la location d'un transporteur privé, sont toutes connues par la direction régionale. En tous cas, on ne va pas s'en plaindre, pour une fois que **l'on nous laisse libre de définir notre ligne budgétaire** (Marc, V, Directeur d'établissement).*

Un autre exemple de norme implicite concerne le **poste budgétaire lié aux agendas et calendriers**. Pour ce poste, le contrôle de gestion, en accord (informel) avec la direction générale, **offre une certaine souplesse à l'établissement**. Dans les faits, il y a peu ou prou de vérifications de l'état des consommations (au niveau du réalisé de l'année en cours) comme du montant des dépenses. Historiquement, ces agendas, proposés aux clients constituaient la majeure partie des cadeaux de fin d'année offerts par l'établissement. Ce dernier était libre de commander le nombre de calendriers qu'il jugeait utile et ceci, sans limite de montant.

Aujourd'hui, même si cette « tradition » perdure, nous explique un responsable administratif, la situation est tout autre car il y a d'autres natures de cadeaux de fin d'année (voyages, tickets de cinéma, bon de réduction...). Compte tenu de ces évolutions, et **de la possibilité qu'offre ce poste pour budgétaire pour conserver un matelas financier (de l'ordre de plusieurs milliers d'euros) à disposition de l'établissement**, pourquoi n'y a-t-il toujours pas de vérification sur ce poste budgétaire s'interroge t-il ?

JP : Existe-t-il encore aujourd'hui une autorisation pour un établissement de budgéter autant de calendriers et d'agendas qu'il le souhaite ?

VG : Tu vois c'est bizarre, je réfléchissais il n'y a pas longtemps à ça. Pour les calendriers et les agendas, la tradition voulait que l'établissement soit libre de budgéter la quantité désirée et jusqu'au dernier budget c'était toujours le cas. C'est bizarre, c'est toujours pareil, alors que l'on offre d'autres articles, j'aurais imaginé que la direction nous aurait « sucré » cette possibilité, et bien non, va savoir pourquoi !!...Par ce que nous, ça nous permet toujours de garder un petit matelas, pour acheter d'autres fournitures, au cas où ! (Véronique G, responsable administratif).

L'objectif n'est pas ici d'identifier exhaustivement l'ensemble des « *normes de tolérance implicites* » liées à un poste budgétaire, **mais plutôt de relever le caractère culturel de certaines de ces normes** qui semblent perdurer dans le temps, sans véritables justifications actuelles. L'étude révèle également que certaines normes implicites sont concentrées uniquement sur un ou plusieurs établissements. Ce point fait écho aux travaux sur les sous-cultures déviantes de Becker (1963), qui relèvent l'existence de normes spécifiques à des sous-groupes de la population. Il sera traité dans la partie (2.3) de cette première section.

1.2- Les normes de « *slack budgétaire toléré* » perçues par les établissements

Comme nous venons de le préciser, les « *normes de slack budgétaire toléré* », sont multiples, mouvantes et parfois même variables d'un établissement à l'autre. De manière générale, le niveau de diffusion et de perception d'une norme par les acteurs d'un environnement social donné, affecte son degré d'application. Au sein d'Eliaance, le niveau de maîtrise du *slack* budgétaire défini par son niveau d'intégration des normes, dépend du caractère prescriptif qu'elles représentent pour les établissements.

Rappelons que pour Durkheim, les normes constituent l'une des dimensions de **la morale d'une société**.

« Se conduire moralement, c'est agir selon une norme, déterminant la conduite à tenir dans le cas donné avant même que nous n'ayons été nécessités à prendre parti. Le domaine de la morale, c'est le domaine du devoir, et le devoir, c'est une action prescrite » (Durkheim ; 1925)

Cette sous-section, vise à présenter la perception des normes de *slack* budgétaires par les établissements. Eu égard à la sensibilité du sujet, l'objectif n'est pas tant de définir précisément les normes de *slack* budgétaire telles que les perçoivent les établissements, que d'étudier la façon dont s'établit une norme de *slack* budgétaire au sein des établissements. Celle-ci naît d'une confrontation interne et externe à l'établissement.

1.2.1. La construction d'une norme de slack budgétaire au sein des établissements

Au sein de l'établissement, la norme de *slack* budgétaire tolérée semble naître de l'interaction entre les individus. Par un jeu **de négociations internes** à l'établissement, les acteurs budgétaires décident des ajustements budgétaires qu'ils considèrent nécessaires.

Par type de budget, la première confrontation interne à l'établissement consiste en un **échange sur la perception des besoins et des perspectives** de l'établissement. Celui-ci aura lieu entre le directeur d'établissement et les chefs des ventes pour le budget de chiffre d'affaires et de marge commerciale, et entre le directeur et les responsables logistiques et administratifs pour les budgets de charges de fonctionnement et d'investissement.

Ces échanges conduisent à un premier consensus sur les besoins et perspectives de l'établissement. Celui-ci est généralement matérialisé par une première version du budget de l'établissement. Deux responsables administratifs témoignent de cette première mise au point en interne à l'établissement.

JP : Comment se déroule la première construction du budget au sein de l'établissement ?

PM : Pour construire notre budget, c'est tout un travail en interne, ...il faut se mettre d'accord sur ce que l'on peut faire l'année suivante, sur ce dont on aura besoin. Déjà là ce n'est pas facile. Chacun a sa vision des choses... Ca fait souvent l'objet de longs débats entre nous. A la fin nous arrivons à nous

mettre d'accord, mais ce n'est pas simple... et sinon le directeur tranche !
(Pierre M, responsable administratif).

VG : on commence à travailler dessus à partir de juin. Ca nous pose quelques problèmes car l'année n'est pas achevée, et chacun n'est déjà pas d'accord sur comment on va finir l'année.... le directeur demande à ses cadres de réfléchir sur ce qu'il envisage. Après c'est à nous de nous positionner. On échange longuement avec le directeur, et après on confronte toutes nos versions... (Véronique G, responsable administratif).

L'analyse de discours révèle qu'un des premiers obstacles pour les cadres d'établissement consiste à s'accorder sur « l'atterrissage budgétaire »⁵⁴ de la fin de l'année. En effet, les premières versions du budget des établissements sont démarrées dès le mois de juin. A cette période, **aucun cadre ne dispose d'une vision** suffisamment pertinente pour être en mesure d'anticiper le niveau d'activité et de dépenses de la fin de l'année.

Notons que, comme le soulignent plusieurs responsables des ventes, ce premier cadrage peut déjà intégrer du *slack* budgétaire tant sur « l'atterrissage budgétaire » de l'année N que sur le niveau d'activité et de dépenses de l'année N+1.

JP : Comment se déroule la première construction du budget au sein de l'établissement ?

LN : Comment voulez-vous que l'on sache précisément quel sera notre niveau d'activité déjà sur la fin de l'année et après sur l'année suivante ?... On fait des anticipations ok, mais on ne peut pas tout deviner ! Si un client tombe en liquidation judiciaire, ou que deux commerciaux démissionnent autant vous dire que l'on ne fera pas le même résultat ! ...Les premiers échanges avec nos commerciaux sont vifs, car eux aussi n'ont pas envie de se tirer une balle dans le pied, ils sont prudents, c'est normal ! On essaie de les pousser, de les motiver, pour savoir ce qu'ils pourront faire les mois prochains.

⁵⁴ C'est-à-dire sur le niveau de chiffre d'affaires, de marge et de dépenses constatées à la fin de l'année N, vis-à-vis du budget de l'année N.

JP : Vous n'avez pas de vision précise du potentiel commercial de leurs zones d'activité ?

*LN : Bien sûr, mais je croise pas leurs clients tous les jours, je sais ce qui se passe par les comptes rendus qu'ils me remontent, mais **après c'est eux qui ont la connaissance fine de leurs clients**. Avec l'expérience, ils peuvent anticiper mais la aussi c'est pas du 100% ! Ils sont bien **obligés de se maintenir une marge de sécurité** ! (Laurent N, responsable des ventes).*

Les commerciaux, comme les responsables des ventes en amont du dispositif de prévision, par sécurité, peuvent se créer une première marge de manœuvre sur les éléments de chiffre d'affaires et de marge anticipés sur l'année N et le budget N+1. Concernant le niveau des dépenses, les responsables administratifs et logistiques nous font part du même phénomène d'intégration de **marges de sécurité** sur les éléments prévisionnels.

A l'issue de cette première confrontation des éléments prévisionnels d'activité et de dépenses, plusieurs responsables administratifs témoignent de **l'intégration collective de marges de manœuvre par les acteurs responsables de la construction budgétaire de l'établissement**. Cette étape consiste à identifier collectivement, par catégorie de dépenses et de types de budget (Cf, description *supra*) le niveau de « *marge de sécurité* » nécessaire à l'établissement.

JP : Au moment de cette première construction budgétaire, intégrez-vous des marges de sécurité ?

PM : Effectivement, pour certains postes budgétaires, dont nous ne sommes pas sûrs, nous intégrons une marge de sécurité... Ca se retrouve surtout pour les budgets de chiffre d'affaires et de marge, mais aussi pour les frais de fonctionnement et les investissements.... En juin, on préfère être très prudent, car si on n'est trop optimiste, ça risque de nous coûter cher !... dans ces cas-là, il vaut mieux montrer une amélioration du budget en fin d'année qu'une dégradation. (Pierre M, responsable administratif d'établissement, octobre 2007).

RV : A ce stade, nous sommes obligés d'intégrer une sécurité. On le fait ensemble, avec le directeur et les collègues. C'est mieux de le faire comme ça ! On voit ce que l'on peut améliorer ou non par la suite... La première version du budget repose sur beaucoup trop d'incertitudes pour pouvoir faire autrement ! ... ce serait presque une faute professionnelle de ne pas le faire ! (Roger V, responsable administratif d'établissement, octobre 2007).

Ces propos soulignent la nécessité pour les acteurs d'établissement de réfléchir collectivement aux **marges de sécurité** qu'ils pourront intégrer dans leurs premières versions budgétaires. Compte tenu des incertitudes, cette étape leur apparaît nécessaire, en particulier pour éviter de dégrader le budget lors des futures projections. **Notons que cette première confrontation interne à l'établissement semble tenir compte des réactions de la direction nationale et du directeur régional.**

Plusieurs directeurs d'établissement et responsables administratifs, nous révèlent intégrer les **réactions anticipées de la direction, dans la constitution des marges de sécurité décidées collectivement.**

JP : Intégrez-vous les réactions potentielles de la direction ou du directeur régional lors de la constitution des marges de sécurité ?

MN : Il vaut mieux ! Ca ne sert à rien de transmettre un budget si on sait d'avance qu'il sera refusé !

JP : Concrètement, ça se passe comment ?

MN : Généralement on propose un budget qui est concerté avec l'ensemble des cadres de l'établissement. On ne peut pas proposer tout et n'importe quoi. On sait a priori ce qui va être accepté ou ce qu'il ne le sera pas. Mon responsable logistique proposait de se laisser une marge de tolérance dans le cas où un transpalette tomberait en rade. Je n'étais pas d'accord, car je savais que ça serait directement repéré par la direction logistique... C'est ce qui nous est arrivé il y a 2 ans... Pour le budget de chiffre d'affaires et de marge, je vois ça surtout avec mon chef des ventes. Il connaît bien son sujet. Maintenant je sais que ce n'est pas possible d'afficher un budget plus faible que celui de l'année précédente. On fait avec tout ça pour proposer un budget

qui tienne compte des besoins de nos collaborateurs et des attentes de la direction (Matias N, Directeur d'établissement).

Ce directeur souligne ainsi tenir compte, à la fois des besoins de ses collaborateurs et des attentes de la direction nationale. **Les marges de sécurité** sont établies à partir de la connaissance des réactions précédentes de la direction et des premiers éléments de cadrage budgétaire. A ce sujet, d'autres directeurs d'établissement soulignent la **nécessité d'intégrer des montants modérés dont la provenance ne sera pas nécessairement vérifiée** par la direction. Ce constat se retrouve dans plusieurs entretiens.

JP : Existe-t-il un niveau d'acceptabilité de la marge de manœuvre budgétaire ?

MV : Ca dépend pour qui, c'est sûr que moi j'aurai toujours tendance à déclarer moins que mes gars, car je sais ce qui peut se passer ou pas. Eux (les collaborateurs), auront plus tendance à charger la barque. Je les tempère, on trouve un compromis. De toutes façons, ce n'est pas possible de ne rien se laisser comme marge de tolérance, ils ne nous demandent quand même pas de tout justifier ! (Michel V, Responsable d'établissement, juin 2006)

MN : Je ne crois pas que cela soit possible, de s'en passer...on ne peut pas intégrer n'importe quoi, ...on ruse,... le contrôle de gestion ne peut pas tout contrôler ou vérifier, il y a trop d'éléments qui relèvent de la subjectivité. (Matias N, Directeur d'établissement).

RS : C'est un compromis à trouver. On sait ce que certaines pratiques sont tolérées par la direction... Qu'il y a aussi des priorités de développement commercial

JP : C'est-à-dire ?

RS : Simplement, que tout ne sera pas analysé de la même manière. Et puis que l'on peut aussi se servir de ce qui est généralement toléré par la direction comme sur les investissements ou les taux de marge commerciale sur les produits d'hygiène (Raymond S, Directeur d'établissement).

En outre, comme le souligne le directeur d'établissement Raymond S, il semble que ces marges de sécurité soient intégrées en prenant compte non seulement **des priorités**

d'analyse mais aussi **des pratiques tolérées jusqu'alors par la direction**. Enfin, il semble également que ces montants de *slack* budgétaire soient établis à partir **des niveaux plancher d'exigence fixés par la direction**. Ces seuils se retrouvent **explicitement dans les notes de cadrage budgétaire lors de la deuxième phase de l'étude, et/ou implicitement au travers des échanges entre établissements et direction**. A titre d'exemple : un responsable administratif évoque tenir compte d'une croissance de chiffre d'affaires budgété globalement supérieure à 10% par rapport au réalisé de l'année en cours et un taux de marge supérieur à 5% par rapport au réalisé de l'année en cours.

Le budget c'est pour moi truffé d'impondérables, comment voulez-vous que l'on sache à coup sûr ce que l'on va réaliser comme chiffre d'affaires ou comme marge commerciale ?! Ça dépend du marché, des clients, des commerciaux et même de la météo ! Proposer une marge de manœuvre c'est plus que naturel, de toutes façons, on n'a pas 3000 solutions : il faut proposer pour le chiffre d'affaires au moins 10% de plus que notre réalisé et augmenter globalement la marge de 5%, après on fait notre calcul. La direction tolèrera que l'on propose un budget dans ces clous. Si c'est en-dessous de ces chiffres bonjour les justifications ! (Véronique G, Responsable administratif).

Un autre responsable administratif nous révèle qu'il intégrerait certaines années au moins 10% de croissance sur le chiffre d'affaires et sur le taux de marge, pour être sûr de ne pas être « ennuyé » par la direction.

C'était simple avant, on proposait plus 10% de chiffre d'affaires et 10% de marge par rapport à notre réalisé, comme ça on était sûr de ne pas se faire embêter par la direction. Lorsqu'on fixait un tel niveau de croissance, a priori il n'y avait pas lieu d'être inquieté... Le risque que l'on prenait c'était de ne pas avoir matière à faire du +10%,

Au final, deux logiques de construction sous-tendent la proposition de *slack* budgétaire d'un établissement. La première consiste en **une recherche de consensus, entre les cadres**, sur les besoins et le niveau d'activité anticipé à partir desquels des « marges de

sécurité » sont définies collectivement⁵⁵. La deuxième, à partir d'une anticipation des réactions des directions régionales et nationale, consiste à ajuster ces marges de manœuvre. Ces ajustements sont réalisés à partir des niveaux d'exigence définis par la direction nationale notamment au travers de la note de cadrage budgétaire, de la connaissance des pratiques tolérées et des « zones » d'analyse prioritaire du contrôle de gestion.

Cette première construction budgétaire « interne à l'établissement » aboutit à la confrontation des normes de *slack* budgétaire avec les acteurs externes à l'établissement.

1.2.2. La confrontation des « normes de slack budgétaire toléré » avec les acteurs externes à l'établissement

La construction budgétaire interne à l'établissement révèle un effort de consensus de la part des cadres au niveau des besoins, des anticipations, des incertitudes et des exigences de la direction nationale. La norme de *slack* budgétaire perçue par l'établissement est soumise à une triple confrontation externe. La première avec les cadres des autres établissements, la seconde avec la direction régionale, la troisième avec la direction nationale.

Avant de présenter leur première version du budget aux instances régionales et nationales, le directeur d'établissement et les responsables administratifs comparent généralement leurs perspectives budgétaires à celles de leurs homologues d'autres établissements⁵⁶. Plusieurs cadres soulignent que ces moments d'échanges sont l'occasion pour eux, de confronter leur vision des perspectives et des marges de sécurité intégrées dans leurs budgets.

⁵⁵ La définition collective d'une marge de sécurité n'empêche pas la création de marges de manœuvres budgétaires par chacun des acteurs.

⁵⁶ Il s'agit généralement des homologues de la même région.

JP : Avant de rencontrer le directeur régional, est-ce qu'il vous arrive de comparer vos budgets avec ceux des autres établissements ?

*RS : Oui par ce que l'avantage, c'est que l'on fait exactement la même chose (activité), ça facilite les comparaisons ! D'autant que nos situations dans la région sont proches !... On échange surtout sur le **niveau de croissance du chiffre d'affaires ou des marges commerciales** ! C'est dangereux de se retrouver avec des écarts trop importants entre les établissements d'une même région. (Raymond S, Directeur d'établissement)*

JP : Vous arrive-t-il d'échanger sur vos marges de sécurité qui sont intégrées dans le budget ?

RS : Pas nécessairement, à part si on veut avoir un conseil ou avis d'un autre directeur. On se rend compte que l'on n'a pas forcément la même vision des choses... ce qui nous semble évident ne l'est pas pour les autres.

Cette comparaison a d'autant plus de sens, qu'il s'agit d'établissements qui réalisent la même activité sur une zone d'activité similaire. Ces échanges permettent d'harmoniser certaines pratiques, et marges de manœuvre. En outre plusieurs responsables administratifs soulignent l'importance des échanges réguliers avec leurs homologues en vue **de partager les pratiques de budgétisation**. Ainsi, l'un d'eux évoque l'influence d'un de ses homologues sur le niveau des charges de personnel intérimaire intégré dans sa construction budgétaire.

JP : Vous est-il arrivé d'échanger sur vos budgets avec des homologues d'autres établissements pour confronter vos visions ?

*Bien sûr ! Par exemple, lorsque j'ai échangé avec Eric (le responsable administratif d'un établissement de la région), j'ai vite compris que mon budget était en dehors des clous. J'ai procédé à tout un tas de modifications, notamment sur les frais de personnel, où je n'avais plus en tête les exigences de la direction. **J'ai revu à la baisse mes frais d'intérim**, et j'ai fait aussi **modifier notre taux de marge sur les produits frais**, qui n'était pas du tout en phase avec les autres établissements.*

JP : Et de votre côté vous lui avez aussi donné des conseils ?

Egalement, je crois que je lui ai fait changer ses charges de services extérieurs. Il allait y intégrer des frais de publicité. Je lui ai conseillé de revoir ses ajustements ! ...L'année dernière je lui avais donné quelques tuyaux sur les taux de marge qui étaient attendus !

Nous déduisons de ces entretiens, qu'une série d'échanges informels entre les cadres des différents établissements contribue : à faire partager leur perception des exigences et des « normes de tolérance budgétaire » de la direction et par voie de conséquence à proposer une vision relativement homogène de leurs budgets.

Suite à ces premiers « réglages » budgétaires, le directeur régional, propose une série d'ajustements destinés, d'une part, à homogénéiser les objectifs des établissements de sa région et, d'autre part, à les adapter vis-à-vis **des exigences perçues de la direction**. Il peut être ainsi amené à revoir les marges de sécurité intégrées dans le budget, à la hausse comme à la baisse.

A l'issue de ce processus, l'établissement **propose son budget à la direction nationale**. Sa perception des « *normes de slack budgétaire toléré* » est construite à partir de la confrontation et des échanges en interne comme en externe à l'établissement.

La direction nationale, à partir des actions de contrôle et de détection (dont le détail sera précisé dans la section suivante), identifie certaines des marges de sécurité intégrées par les établissements et/ ou la direction régionale et procède à l'appréciation de celles-ci. Selon leurs caractéristiques (montants engagés, modalités de constitution, motifs, etc), la direction définit le *slack* budgétaire perçu comme « tolérable » ou « non tolérable ». Lorsque la direction qualifie le *slack* budgétaire de « non tolérable » l'observation participante identifie trois natures de réactions de la part des établissements et de la direction régionale.

- La reconnaissance de la marge de manœuvre budgétaire créée et la reconnaissance de son « caractère transgressif »,

- La reconnaissance de la marge de manœuvre créée mais le refus de son « caractère transgressif » ;
- La non reconnaissance de la marge de manœuvre créée

Pour affiner notre appréhension du sujet, il convient selon nous, de préciser davantage ces trois natures de réaction.

La première réaction citée, signifie qu'il existe selon nous un **accord normatif** sur ce qui peut être ou non toléré par la direction nationale. L'établissement et la direction régionale reconnaissent dans ce cas, « leurs fautes » et reprennent les données budgétaires dénoncées. Selon Demeulenaere (2003, p. 275) ce type de déviance peut s'expliquer fondamentalement de trois manières. La première consiste en une croyance « utilitariste » qui est que, dans la vie sociale, *aucune règle n'a de sens*, et qu'alors chacun doit essayer d'agir selon son propre intérêt. La deuxième explication, souligne que le « tricheur » *se croit autorisé moralement à tricher, parce qu'il estime à tort ou à raison que les autres eux-mêmes trichent tout en prétendant respecter les règles*. La troisième et dernière explication consiste à avancer qu'une règle ne sert finalement qu'à une minorité. Au cours de notre observation participante, lorsque les établissements reconnaissaient le constat de transgression, ce fut la deuxième explication qui fut généralement la plus avancée par les établissements.

La deuxième réaction citée, sous-tend l'existence **d'un désaccord normatif** entre ce que la direction perçoit et ce que l'établissement et sa direction régionale perçoivent comme transgressif. La revue de littérature nous enseigne à ce sujet, **qu'un des premiers motifs de non respect des normes** tient au fait que celles-ci paraissent aux acteurs concernés illégitimes et injustifiées. Autrement dit souligne Demeulenaere (2003, p. 273), « *pour contester certaines valeurs ou certaines normes associées à elles, ils font appel à d'autres valeurs ou à d'autres normes jugées supérieures* ». Au sein d'Eliance, ce conflit se matérialise par une lutte politique interne Becker (1963, p. 41), basée sur une « bataille d'argumentation » sur la légitimité de telle ou telle conception normative. Ce conflit peut être alors interprété comme un conflit de puissance entre groupes hétérogènes.

Au final, le *désaccord normatif* aboutit soit à une évolution de la norme d'acceptation du *slack* budgétaire suite à une négociation et à l'imposition de la légitimité de l'établissement et/ou de la direction régionale, soit au maintien de la norme par la direction nationale et à la sanction de l'établissement (les modalités de sanction sont décrites dans la quatrième section de ce chapitre).

Notons que l'analyse de type « Webérien », permet de mettre en évidence que l'évolution normative n'est pas arbitraire, et peut sous certaines conditions, faire l'objet d'une rationalisation. Ainsi, au cours de notre participation, plusieurs évolutions normatives ont pu être observées.

Nous pouvons illustrer ce phénomène par le constat de création de *slack* budgétaire reconnue par un établissement sur des demandes de frais de services extérieurs en août 2005, mais dont le motif (accompagnement potentiel pour l'optimisation de la « politique qualité » de l'établissement) n'était pas jugé légitime par la direction nationale. Après une longue et laborieuse négociation entre la direction nationale, la direction régionale et l'établissement, le motif fut considéré comme légitime et le budget autorisé.

La troisième et dernière réaction, concerne un **désaccord sur le constat même de *slack* budgétaire. Il s'agit d'une autre forme de désaccord normatif** qui ne repose pas ici sur le caractère transgressif de l'acte, mais sur la reconnaissance même de l'existence de *slack* budgétaire. Selon notre interprétation, ce constat émane de la part de subjectivité qu'intègre le *slack* budgétaire, liée à un différentiel de perception de l'activité des établissements et d'asymétrie d'information. Ainsi de nombreux cadres d'établissement reconnaissent ne pas comprendre certaines appréciations de la direction nationale en matière d'identification de *slack* budgétaire. Deux extraits de discours de directeurs d'établissement et de responsables administratifs illustrent parfaitement ce phénomène. Le premier évoque son incompréhension des réactions de la direction sur son budget de fonctionnement, l'autre sur ses investissements.

Globalement, je sais que l'on ne va pas me refuser le petit bonus que je demande pour le chiffre d'affaires de mon activité. Je fais comme ça chaque année et ça passe ! Pour le budget de fonctionnement, je ne sais pas car ça

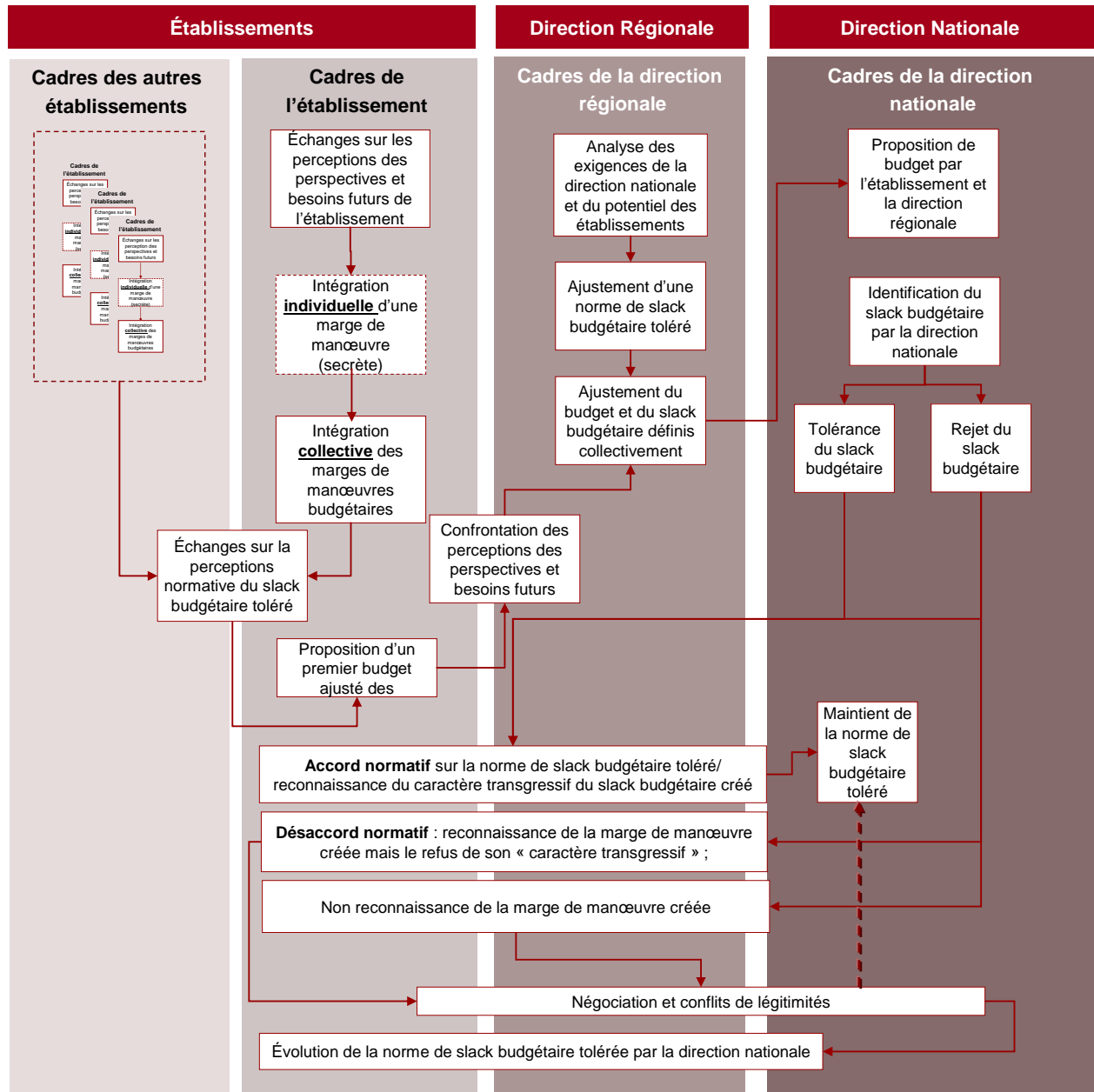
fait 3 ans que je propose un montant avec mon responsable administratif et c'est systématiquement revu à la baisse par la direction car ils pensent que c'est injustifié au regard de l'activité. Alors que sincèrement c'est ce que je pense être nécessaire ! Donc je ne sais pas du tout comment ce sera perçu cette année (Matias N, Directeur d'établissement, septembre 2005).

Savoir comment sera perçu notre budget par le contrôle de gestion ? Alors là, bonne question, je ne sais pas trop ! Moi j'ai le sentiment que ce que l'on propose est raisonnable, maintenant ça fait deux ans que l'on me reproche de me créer des coussins sur les investissements ! Alors qu'il n'y avait rien de tel pour moi ! (Véronique G, responsable administratif, novembre 2006).

De la même façon que pour la précédente réaction de la direction, l'issue de ce désaccord normatif sera réglée par la capacité de l'établissement à pouvoir justifier sa position vis-à-vis des membres de la direction.

Pour conclure sur la confrontation des « normes de *slack* budgétaire toléré », il semble que la complexité des déterminants d'une norme de *slack* comme la multiplicité de ses interprétations possibles aboutissent très souvent à des désaccords normatifs entre les établissements, les directions régionales et le siège. Nous proposons de synthétiser la construction de l'ensemble de ces confrontations de normes de *slack* budgétaires sous la forme de la Figure 32 ci-après. Il est important de remarquer à cet égard que des oppositions de sous cultures peuvent expliquer certaines divergences d'appréciation.

Figure 32 : Synthèse de la construction d'une norme de slack perçue par les établissements



1.2.3- Les « sous-cultures » de « normes de slack budgétaire toléré»

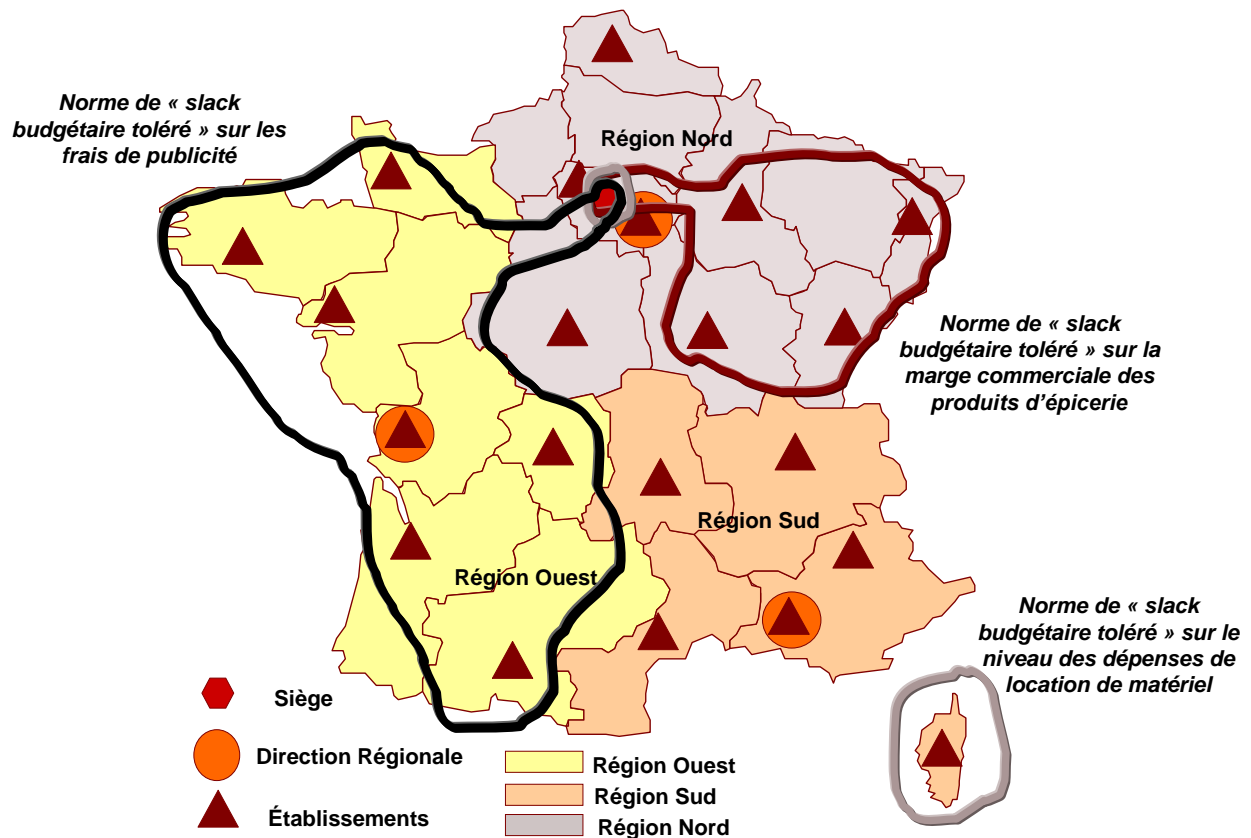
L'identification de différents groupes normatifs de slack budgétaire toléré

Selon Warnier (1999, pp. 13-14), la notion de culture peut s'entendre soit dans un sens large, soit dans un sens étroit. Dans un sens large, elle représente l'ensemble des croyances et des normes associées à un groupe donné, dans sa particularité. Dans un sens plus étroit et plus spécifique à la fois, **on peut isoler une certaine catégorie de normes qui se distinguent d'une part des normes** portant sur le vrai ou le faux et d'autre part des normes régissant la répartition des capacités d'action. Dans le cadre de notre étude, nous retiendrons plus particulièrement cette deuxième définition.

Au cours de notre observation participante, nous avons identifié des normes « de *slack budgétaire toléré* » spécifiques à quelques établissements. Ces singularités ont principalement été remarquées au sein de plusieurs établissements d'une même région, ou pour des établissements isolés. Ces groupes sont ainsi principalement géographiques. Ce constat rejoint les propos de Demeulenaere (2003, p. 257) selon lequel « *le premier registre évident de la formation de groupes tient à la constitution spatio- temporelle* ».

La maîtrise du *slack budgétaire* au sein d'Eliaance nécessite d'appréhender ses particularités normatives. Aussi, dans le cadre de cette étude, **notre objectif n'est pas ici d'identifier exhaustivement ces sous-cultures normatives, mais de mettre en évidence leur existence.**

Figure 33 : Représentation schématique des trois illustrations des normes locales identifiées



Pour illustrer l'existence de ces « sous-cultures » de normes de *slack* budgétaire au sein d'Eliaance, nous illustrerons notre réflexion à partir de trois exemples. Les deux premiers concernent, respectivement les établissements des régions Ouest et Nord. Le troisième exemple concerne l'établissement de la Corse.

Concernant les sept établissements de la région Ouest, nous constatons depuis la fin des années 90, une particularité locale au niveau **des frais de publicité**. Ces établissements considèrent « normal » d'intégrer une marge de manœuvre sur les frais afférents à la participation aux « salons commerciaux ». Plus concrètement ces établissements provisionnent généralement près de 30% de plus que les autres établissements d'Eliaance sur ce poste de dépense (sans pour autant dépenser plus que les autres établissements). Après analyse des comptes-rendus de revues budgétaires, nous constatons que cette particularité est le fruit d'une vive négociation entre le

directeur général de la période et le directeur régional en 1998⁵⁷. Ce « conflit de légitimité Wébérien », donne lieu à une modification de la norme au niveau régional. Celle-ci restera « en vigueur » jusqu'au budget 2005.

La deuxième illustration concerne quatre des huit établissements de la région Nord. Pour ces établissements, il est de « tradition » d'intégrer une marge de manœuvre budgétaire sur la marge commerciale des produits d'Épicerie. En 2004, ces taux de marge budgétaire sont inférieurs de près de 15% à ceux des autres établissements. Cette particularité géographique, émane d'une négociation menée en 1996 entre ces directeurs d'établissement et la direction nationale vis-à-vis d'un risque concurrentiel identifié à cette époque. De l'avis du contrôle de gestion, dès 2002 il n'y avait plus de raison objective de procéder de la sorte. Pour autant, force est de constater que cette norme locale à été conservée jusqu'au budget 2005.

Enfin la troisième et dernière illustration concerne l'établissement de la Corse, où, depuis 2000 le budget de location de matériel est comparativement plus élevé (de près de 20%) que celui des autres établissements de taille semblable (**alors que l'on constate un niveau de dépenses effectives similaire**). Cette « norme locale » de marge de manœuvre budgétaire émane également de négociations intervenues entre le directeur d'établissement de l'époque et la direction nationale. En interrogeant en 2006, les cadres d'établissement, on s'aperçoit qu'il leur paraît « normal » de provisionner un budget particulièrement élevé sur ce poste de dépenses.

JP : Comment expliquez-vous votre niveau de budget de location de matériel ?

AF : Parce que vous trouvez ça élevé ? Pour moi c'est normal de se laisser une marge de manœuvre sur ce poste ! Rendez-vous compte que si un matériel tombe en panne, nous devons le renvoyer sur le « continent » pour le faire réparer. On a intérêt d'avoir un budget de sécurité, au cas où, il faudrait louer du matériel en attendant.

⁵⁷ Le directeur régional de l'époque considère en effet légitime de provisionner un budget spécifique sur la participation aux salons. Ce conflit de « légitimité » donnera lieu à de vifs échanges avec la direction nationale.

Ainsi, l'établissement Corse, justifie sa norme de marge de sécurité budgétaire sur le poste de location de matériel au regard du risque de non disponibilité encouru pour une réparation d'une panne de matériel dont il est propriétaire.

Conclusion sur les « sous-cultures » de normes de « *slack* budgétaire toléré ».

Certaines pratiques de création de *slack* budgétaire s'observent depuis très longtemps, et peuvent différer d'un établissement à l'autre. La proximité des établissements semble favoriser l'existence d'une conception de la norme de « *slack* toléré », relativement identique. Leurs interactions favorisent au cours du temps, l'évolution et la convergence d'une telle conception.

La norme de slack budgétaire tolérée semble également faire l'objet d'un apprentissage

Selon la conception Holiste des normes, dès lors que nous vivons en société, nous sommes élevés au sein d'une collectivité qui nous inculque ses manières de vivre. Les normes sont héritées et nous sont transmises par apprentissage et habitude. Les normes n'apparaissent comme telles que lorsque différentes dispositions acquises par apprentissage ne se retrouvent pas face à un conflit. Toute norme se forme dans un *tissu normatif*, qui est le corollaire de l'environnement dans lequel l'individu se situe. Ainsi, la normativité sociale serait toujours présupposée, déjà présente dans chacune de nos conduites.

Au cours de notre observation participante, l'apprentissage d'une « norme de *slack* de budgétaire toléré» a été observé à plusieurs reprises. Sans être exhaustif au niveau des exemples, nous proposons de présenter ci-après deux exemples établis lors de l'arrivée d'un nouveau directeur d'établissement et d'un responsable administratif.

Le cas de l'apprentissage à l'arrivée d'un nouveau directeur d'établissement

L'arrivée d'un nouveau directeur d'établissement en 2005, a permis d'observer, (au niveau du contrôle de gestion), le phénomène d'apprentissage du processus budgétaire. Les normes de tolérance au *slack* budgétaire précédemment décrites, ont fait l'objet d'un enseignement par les cadres de l'établissement et les cadres de la direction régionale.

Ce directeur témoigne en 2007 de l'apprentissage qu'il a pu recevoir par ses collaborateurs lors de sa période d'intégration en mars 2005

JP : Comment avez-vous appris les règles du processus budgétaire ?

PF : Au début j'ai bien sûr fouillé dans les anciens fichiers, j'ai lu les différentes notices budgétaires, j'ai potassé tous les commentaires de mon prédécesseur. Mais il faut avouer que c'est avec mon responsable administratif que j'ai surtout appris. Oh et il y a eu aussi le responsable des ventes et le directeur régional, qui m'ont donné quelques ficelles.

JP : Et sur les règles de justifications des demandes budgétaires ?

PH : Ah, très bonne question, c'était troublant au début, je ne comprenais pas la logique de ce qui était demandé et ce qui ne l'était pas. Et finalement j'ai appris par le responsable administratif quel montant je pouvais passer pour les frais de fonctionnement,... le responsable des ventes m'a indiqué quels étaient les postes qui étaient le plus analysés. ...Cela a pris quelque temps avant de tout maîtriser mais au bout de deux ans, maintenant je suis devenu un spécialiste (Pierre. F Directeur d'établissement- février 2007).

Le cas de l'apprentissage à l'arrivée d'un nouveau responsable administratif en établissement

L'arrivée d'un nouveau responsable administratif d'établissement, fin 2004, tout juste sorti d'un DESS de gestion nous a également permis d'observer, à distance, ce phénomène d'apprentissage. Pendant trois mois, celui-ci a été formé par son prédécesseur et le directeur d'établissement. Lors de la phase d'élaboration du budget

2006 nous avons constaté la mise en place de pratiques de justification identiques à celles qui étaient réalisées par son prédécesseur. En l'espèce, le chiffre d'affaires était calculé selon des règles d'anticipation propres à l'établissement. Les investissements faisaient l'objet de justifications systématiques à l'euro près par des devis complets. Le niveau des charges non justifiées par le contrôle de gestion restait à peu près équivalent. Un entretien mené auprès de ce responsable administratif en mars 2007 corrobore ces observations :

JP : Comment as-tu appris les règles du processus budgétaire ?, car beaucoup ne sont pas écrites !

VG : C'est sûr ! Heureusement que j'ai pu à cette époque-là me former auprès de mon prédécesseur, ça aurait quelque peu délicat sans cette assistance. Les notes de cadrage budgétaire ça nous guide, mais rien ne vaut l'expérience de terrain... le plus difficile c'était de formuler des prévisions sur les charges de fonctionnement et de porter des justifications. Comme il n'y a pas de méthode chez ELIANCE, j'ai appliqué celles qui étaient réalisées dans l'établissement. Depuis je procède à deux trois choses près de la même façon.

JP : Et sur les règles de justifications des demandes budgétaires ?

VG : C'est toujours pareil, j'ai appris avec l'ancien RA (Responsable Administratif). Les autres RA de la région m'ont également donné quelques pistes et règles implicites et puis la confrontation avec le contrôle de gestion permet de savoir ce que l'on peut présenter ou pas. C'est dans l'expérience que l'on apprend. (Victor, G, responsable administratif –mars 2007).

Ces propos soulignent le rôle de la formation et des échanges avec les acteurs de l'organisation (directeur d'établissement, responsable administratif et le contrôle de gestion) dans l'apprentissage des règles budgétaires, en particulier celles inhérentes au niveau de justification des demandes budgétaires. Nous relevons également, l'influence du réseau des responsables administratifs dans cette forme d'apprentissage.

1.3- Les facteurs de maintien et d'évolution des normes de *slack* budgétaire

1.3.1. Les facteurs de maintien des normes de *slack* budgétaire

En plus de signifier son désaccord lorsqu'une norme vient à être transgressée, la revue de littérature révèle trois autres facteurs qui favorisent son maintien. Il s'agit : de la croyance, de la légitimité et du facteur de socialisation des individus.

Dans l'étude de cas, nous avons pu observer et étudier sur la durée les modalités de maintien d'une norme de « *slack budgétaire toléré par le contrôle de gestion* ».

Dans le cadre de notre étude, l'analyse s'oriente davantage sur les facteurs de maintien d'une norme que sur l'identification exhaustive des « *normes de slack budgétaire toléré* ».

L'analyse de discours et l'observation participante révèlent différents facteurs de maintien de cette norme :

- Le caractère dissuasif des sanctions,
- L'antériorité et les croyances associées aux normes,
- Le degré de justification associé à l'existence de la norme,
- Le niveau de légitimité de ceux qui rappellent la norme,
- Les enjeux financiers et stratégiques associés à la norme.

Nous proposons d'illustrer ces facteurs de maintien par des exemples, et de les rapprocher des facteurs proposés par la revue de littérature.

Le caractère dissuasif des sanctions

Comme le signifie la revue de littérature, le caractère dissuasif des sanctions semble également jouer un rôle sur le maintien des normes. Différents exemples révèlent un renforcement de la norme à l'issue d'une forme de sanction appliquée par la direction générale lors de cas de transgression. Ainsi, plusieurs responsables administratifs l'évoquent en révélant les conséquences de sévères rappels à l'ordre de la direction, principalement sur des budgets de chiffre d'affaires et de taux de marge sous-évalués.

En 2005, un établissement soumet à la direction générale, sans explication tangible (au regard de la direction générale), un budget de chiffre d'affaires sur les produits surgelés, inférieur de 5 % par rapport à son réalisé de l'année en cours. La norme d'acceptation

était fixée à cette période autour de +10% de chiffre d'affaires par rapport au chiffre de l'année précédente⁵⁸. Cette proposition de l'établissement fut perçue par la direction comme une provocation. Devant les membres de la direction, le directeur régional et le directeur l'établissement furent sévèrement réprimandés.

Les années suivantes, sans avoir participé à cette revue budgétaire, des directeurs d'établissement, en évoquant cette scène, soulignent l'attention particulière qu'ils portent aux propositions budgétaires de chiffre d'affaires des produits surgelés.

JP : Vous vous rappelez de ce qui y est arrivé en 2005, sur l'établissement du Sud Est pour sa proposition de chiffre d'affaires des produits surgelés ?

MV : Ah, je m'en rappelle, tout le monde le garde en mémoire, C'était une vraie bombe cette affaire ! Vous vous rendez compte de l'humiliation pour un directeur régional, ça n'arrive pas souvent ! On en a pas mal parlé en comité des directeurs d'établissement. Maintenant on sait que c'est au moins +10% de croissance pour ces produits. De mémoire, je crois que personne ne s'est avisé de proposer moins. (Michel V, directeur d'établissement, mars 2007).

Au cours de notre participation, un évènement similaire a également retenu notre attention. Il s'agit d'un évènement survenu en revue budgétaire de septembre 2004 lors de la présentation du budget logistique d'un établissement de la région Ouest. Celui-ci présenta un montant de matériel de transport supérieur de 35% à la norme de tolérance fixée par la direction Organisation & Logistique. Le responsable logistique fut sévèrement réprimandé par le directeur Organisation & Logistique, qui diligenta quelques jours plus tard un audit fonctionnel de l'entrepôt de l'établissement en question.

De l'avis du directeur de l'établissement « incriminé », cette forme de sanction, eut pour conséquence le renforcement de la norme budgétaire logistique au sein de son établissement.

Ainsi, en 2006, ce dernier nous confie lors d'un entretien :

⁵⁸ Ceci signifie que le budget de chiffre d'affaires des produits surgelés était accepté sans trop de vérifications lorsque le niveau de chiffre d'affaires budgété était supérieur de 10% au réalisé de l'année en cours

Est-ce que la réprimande de 2004 a marqué les esprits ? Je peux vous dire que cela a largement marqué le responsable logistique, surtout l'audit qui a suivi, c'était une remise en question pour lui. Maintenant, au budget logistique, c'est pas difficile, on affiche ce que l'on nous demande d'afficher ! Même si ça doit nous coûter ce n'est pas grave, on préfère éviter ce qui s'est passé il y a deux ans. (Matias N, directeur d'établissement – juin 2006).

Ces deux exemples illustrent parfaitement le phénomène décrit dans la revue de la littérature, selon lequel « *une norme se retrouve renforcée dès qu'elle suscite une réprobation suffisamment marquée pour réaffirmer son attachement* ». Dans notre étude de cas, la « norme de *slack* budgétaire toléré » **semble se renforcer suite à une sanction qui marque ici le mécontentement de la direction face à la transgression de la norme**. En outre, ces exemples semblent mettre en avant la transformation progressive en croyance de l'expérience des acteurs. En effet, certains directeurs d'établissement semblent, selon nous, exagérer les effets de ces sanctions. Certains évoquent un niveau de sanction (licenciement, rétrogradation) qui semble totalement surdimensionné par rapport à l'acte transgressif. En ce sens, **les précédentes sanctions** pourraient ainsi avoir **une fonction dissuasive**.

« Je ne vais pas m'aventurer là-dedans, ça risque me coûter très cher » ; « Je suis sûr que c'est en partie à cause de cet incident qu'on l'a fait rétrograder » ; « le personnel de l'établissement ne va pas risquer de perdre ses primes pour faire ce genre de choses » (Trois directeurs d'établissement en septembre 2005).

L'antériorité et les croyances associées à la norme

Le caractère « historique » d'une norme de tolérance est souvent mis en avant, au travers du discours des acteurs interrogés. Son analyse révèle de nombreuses justifications de l'application d'une *norme de tolérance* au travers de formules évoquant son caractère quasi intemporel, ou historique : « **on a toujours fait comme ça** », « **ça fait tellement de temps que l'on applique cette règle que l'on ne se souvient même**

plus pourquoi on agit de la sorte », « on m'a dit qu'il fallait faire comme ça, alors moi j'applique la règle ».

En interrogeant Michel V, directeur d'établissement, sur l'existence d'une règle selon laquelle, une demande de budget d'investissement serait rejetée lorsque ce montant serait supérieur de 15% aux dépenses d'investissements réalisés lors de l'année en cours (règle évoquée *supra*), ce dernier évoque le caractère historique de cette norme sans nous en donner des raisons précises.

JP : Quand vous dites que faire plus de 15% sur les demandes d'investissement par rapport au réalisé ne passe pas, vous le justifiez comment ?

MV : Alors là, bonne question ! Je sais que c'est un ratio que l'on applique depuis longtemps dans l'établissement et que le contrôle de gestion nous affirme la même chose, j'imagine qu'il doit il y avoir une raison ? Moi, je ne sais pas, là-dessus, j'applique cette règle. (Michel V, directeur d'établissement- octobre 2007).

En interrogeant un contrôleur de gestion en novembre 2007, sur cette règle de justification budgétaire de + 15% sur les investissements par rapport au réalisé, ce dernier évoque en effet, que cette norme implicite s'est maintenue dans certains établissements. Il **semblerait que son origine remonte au début des années 2000, lorsque le standard de vérification budgétaire d'un investissement, était explicitement de +15% par rapport au réalisé.** A l'époque, cette norme figurait selon le contrôle de gestion dans les procédures délivrées aux établissements. Il semblerait qu'elle ait perduré depuis au sein de certains établissements, (même si elle ne serait plus appliquée par tous les établissements).

Cette norme de 15% par rapport au réalisé, ça date ! Je crois que c'était une règle qui figurait dans la note de cadrage budgétaire il y a près de 8 ans, depuis les choses ont bougé ! ...Mais certains établissements se fixent toujours cette règle. On les laisse faire, ça nous arrange ! ... Ca limite les demandes d'investissements... (Nicolas, M, contrôleur de gestion- Novembre 2007).

Le contrôle de gestion voit donc un intérêt au maintien de cette norme, dans la mesure où elle limite les demandes budgétaires d'investissements.

Un deuxième exemple permet d'illustrer le maintien d'une norme par un facteur d'antériorité. Il s'agit des frais d'honoraires de recouvrement, intégrés dans les « services externes ». Lors de notre période d'activité au sein d'Eliance, le ratio de frais de recouvrement utilisé était de 10% du montant des créances clients supérieures à 6 mois. Cette règle implicite de calcul des frais de recouvrement, était justifiée par des exigences du groupe. **Quatre ans plus tard, cette règle perdue**, toujours de façon implicite, alors qu'il n'y aurait plus de justification économique à calculer un montant de 10% des créances clients supérieures à 6 mois.

Cette règle de calcul de provisionnement des créances clients avantage largement les établissements. On le sait bien, mais ça reste en l'état parce que tout le monde ou presque reste convaincu qu'il s'agit d'un standard ... Du coup, les établissements en profitent pour collecter du budget par ce biais

Finalement, ces deux exemples illustrent de quelle manière une croyance reposant sur l'antériorité d'une norme permet à celle-ci de se maintenir durant des années, alors que celle-ci ne repose plus sur aucune justification économique. Cette croyance peut être rapprochée de la légitimité par tradition, évoquée par Weber (Cf, Chapitre 3)

Les enjeux financiers et stratégiques associés à la « norme de slack toléré »

Le degré d'enjeu financier associé à une « norme de *slack* budgétaire toléré », semble également être déterminant de son niveau maintien. L'analyse de discours du contrôle de gestion comme celui de la direction générale indique une volonté forte et particulièrement marquée dans la deuxième période de maintenir des normes de *slack* toléré. La revue de littérature révèle en effet que la condition de sanction n'est pas forcément suffisante au maintien d'une norme, celle-ci doit également être justifiée et légitimée.

Si nous insistons sur certains principes de vérification, c'est bien par ce que nous identifions un intérêt financier pour Eliance. Aujourd'hui, faire respecter certains principes de justification c'est presque vital pour l'entreprise... Nous évitons aussi d'étouffer les établissements en ne leur laissant aucune possibilité de marge de manœuvre. Pour moi, nous serons plus fermes avec l'établissement sur le respect de ce que l'on juge juste lorsque les montants financiers sont importants. (Véronique G, Contrôleur de gestion –Mars 2007).

Un exemple significatif d'enjeux financiers et stratégiques concerne la norme de croissance accordée sur le chiffre d'affaires des produits « surgelés ». Comme évoqué *supra*, eu égard au potentiel de développement de ces produits, le chiffre d'affaires de ces derniers fait l'objet d'une surveillance toute particulière par la direction nationale (surtout lors de la deuxième période d'étude). L'intensité de la réprimande à l'égard du directeur régional et du directeur d'établissement (Cf exemple précisé *supra*) semble principalement motivée par le caractère stratégique et financier de la norme en vigueur. En effet, compte tenu de la stratégie développée par la direction, il n'est (pas possible) plus possible pour le contrôle de gestion, de tolérer un taux de croissance annuel (défini par le budget) inférieur à 10% sur ces produits.

Sur les produits surgelés, à part si on a une explication sérieuse validée par le directeur régional et le directeur général, il n'est plus possible d'afficher une croissance inférieure à 10% par rapport au réalisé de l'année en cours. C'est comme ça, on est extrêmement vigilant sur ce sujet. ... Nous avons mis des indicateurs automatiques sur les fichiers Excel des budgets des établissements, pour signifier dès qu'un taux de croissance sur ces produits est inférieur à 10%, on est allé trop loin ! (Véronique G, Contrôleur de gestion –Octobre 2006).

Cet exemple, illustre le résultat de notre observation, selon lequel, certaines normes de tolérance au *slack* budgétaire tendent à se maintenir dans le temps en raison de leurs impacts financiers et stratégiques pour Eliance. Ce constat rejoint l'idée de « normalité » de Weber selon laquelle une norme ne peut être maintenue sans une forme de légitimité. Dans notre cas, elle repose sur une forme de rationalité par rapport à une

valeur économique de l'organisation. Ainsi pour Weber, une norme ne peut être respectée tant que sa validité n'est pas reconnue.

1.3.2- L'évolution des normes de *slack* budgétaire

L'étude de cas révèle une modification, sur la durée, de certaines normes de *slack* budgétaire toléré. Ces modifications s'opèrent particulièrement **entre la première et la deuxième période d'étude.**

La revue de littérature nous enseigne qu'une norme, en conflit avec d'autres usages, peut être amenée à évoluer. En ce sens, l'évolution d'une norme peut être la condition indispensable à son maintien. La norme n'est pas figée, elle s'inscrit dans un contexte, dans une époque et une culture.

Eu égard au nombre de normes de *slack* toléré, l'objectif de ce paragraphe ne consiste pas tant à lister de manière exhaustive les évolutions que de présenter les modalités et les facteurs d'évolution sur la période d'étude.

Ainsi, au cours de la période d'étude, nous identifions trois natures d'évolution de la norme :

- « **L'adoucissement** » de la norme
- « **Le durcissement** » de la norme
- « **La substitution** » d'une norme par une autre

Les évolutions vers un « durcissement » et une « substitution » de la norme, sont essentiellement constatées en période 2 ; la première période voit au contraire un « adoucissement » progressif des normes implicites en vigueur.

« L'adoucissement » de la norme

Il favorise une plus grande autonomie des établissements sur le périmètre normatif. Celui-ci semble naître d'un relâchement de la « pression » exercée par les acteurs de l'organisation en vue de faire appliquer la norme.

Trois « techniques » ont pu être relevées au cours de l'étude :

- L'absence ou la modération du rappel de la norme (avant transgression),
- L'absence ou la modération de « sanctions » suite à une transgression normative,
- L'usage de l'ambiguïté ou de messages contradictoires pour qualifier la norme.

Chacune de ces techniques fait l'objet, ci-après, d'une présentation détaillée.

a- L'absence ou la modération du rappel de la norme (avant transgression)

En l'espèce, nous relevons, principalement au cours de la première période d'étude, l'absence de rappel de certaines règles budgétaires. Il s'agit par exemple de la justification des fournitures d'établissement (cartons, films, papiers listing, fournitures de bureau, petit outillage...). Sur la période d'étude, ce poste représente en moyenne environ 200 000 euros par an et par établissement. A la fin des années 90, il était demandé, par la direction, une justification relativement précise du montant budgétaire de ces articles. Cette demande de justification était alors portée sur la note de cadrage budgétaire. En 2002, bien que de l'avis du contrôle de gestion, cette norme de justification reste en vigueur à cette période, elle n'est plus mentionnée dans la note de cadrage budgétaire. Les établissements, comme le contrôle, font état de peu de rappels de cette règle. Nous interrogeons, à ce sujet le contrôle de gestion en juillet 2005.

JP : J'ai relevé sur les notes de cadrage budgétaire une demande de justification des fournitures d'établissement. Cette demande n'y figure plus à partir de 2002, la justification a-t-elle été abandonnée ?

VG : Effectivement, c'était demandé et cela a toujours été le cas, en fait. Mais progressivement on s'est retrouvé, avec un détail infini de justifications fournies par les établissements. On n'a pas voulu leur demander d'arrêter de nous fournir le détail des demandes, ça aurait dur à leur faire avaler après plusieurs années d'efforts de leur part. On se contente de ne plus le demander, certains établissements nous le fournissent toujours. D'autres ont naturellement arrêté, et on ne les relance pas à ce sujet. (

Ces propos illustrent la tendance à assouplir la norme de justification de certaines demandes budgétaires, et par voie de conséquence à élargir la tolérance à la création de *slack* budgétaire. L'adoucissement constaté de la norme de justification des fournitures aboutit à la fin de la première période, à une absence, par près des deux tiers des établissements, de justifications de montants de ce budget. Un responsable administratif nous confie, à ce sujet qu'il ne considérait plus comme nécessaire, dès 2003, de porter une justification sur le budget de fournitures de son établissement.

JP : Après étude de votre dossier budgétaire, je constate qu'à partir de 2003, vous ne justifiez plus les montants des fournitures. Pourquoi ?

MS : On ne nous le demandait plus ; personnellement je n'ai pas insisté (rire), ça nous prenait trop de temps à détailler.... Je sais que certains responsables administratifs ont continué à vous fournir ce détail, mais on n'allait pas s'embarrasser d'un travail optionnel.

Au final, nous pouvons lier ce phénomène à **l'absence ou au manque de caractère prescriptif de ces normes**. En effet, la revue de littérature révèle qu'un individu peut chercher à se contraindre à respecter une option parmi d'autres soit de son propre chef, soit parce qu'il y a une pression de son entourage pour le faire. **En l'absence de rappel des contraintes d'une norme, celle-ci peut voir s'atténuer sa dimension prescriptive. Le caractère normatif en sera ainsi affaibli.** Ce phénomène est d'autant plus accentué lorsque s'ajoute une absence de sanction vis-à-vis d'un écart à la norme.

b- L'absence ou la modération de « sanction » suite à une transgression normative

Dans ce cas, il s'agit d'une absence de sanction, alors que la règle normative est clairement signifiée par la hiérarchie. Nous observons, dans notre étude de cas, une détérioration de l'application de certaines normes suite à une absence de réprobation liée à la transgression de ces normes. En l'espèce, il s'agit de normes pour lesquelles, nous constatons un désaccord quant à leur légitimité.

Prenons par exemple le niveau de chiffre d'affaires des produits d'hygiène. Celui-ci, bien que non prioritaire au regard de la stratégie de la société sur les deux périodes, fait l'objet d'une demande budgétaire de croissance supérieure d'au moins 5% par rapport au réalisé de l'année en cours.

Aucune vérification du « bien fondé » de la croissance du chiffre d'affaires n'est apportée par les acteurs de la direction, dès lors que l'établissement affiche à son budget au moins 5% de croissance.

Au cours de la première période d'étude, cet objectif budgétaire est extrêmement ambitieux, puisque la tendance est plutôt d'assister à une croissance négative de chiffre d'affaires sur ce segment.⁵⁹ En l'espèce, bien que la règle de 5% soit rappelée en début de constitution du budget, aucune réprobation n'est formulée par la direction nationale lorsque les taux de croissance budgétaires se situent entre 1 et 3%. L'absence de sanction apparaît alors presque comme naturelle dans ce cas, compte tenu de la difficulté pour l'établissement à maintenir ne serait-ce qu'un taux de croissance positif. A la fin de la période, la norme de croissance du chiffre d'affaires budgété tolérée par le contrôle de gestion se situe autour de 1% par rapport au réalisé de l'année N.

c- L'usage de l'ambiguïté ou de messages contradictoires pour qualifier la norme

Dans notre étude de cas, **l'usage de l'ambiguïté normative** (définie dans notre revue de la littérature), est la troisième et dernière façon de faire évoluer, vers un adoucissement, une « *norme de slack budgétaire toléré* ». L'origine de cette ambiguïté provient dans notre cas de la direction générale ou du contrôle de gestion. Cette « technique » consiste à délivrer des messages flous aux opérationnels favorisant ainsi des adaptations des normes implicites.

L'usage de l'ambiguïté en matière de norme de tolérance a été observé à plusieurs reprises au cours de notre participation. Nous précisons deux exemples.

Le premier cas, concerne les charges inhérentes aux « services extérieurs » liés à la surveillance des établissements. La direction générale souhaite limiter dans le budget

⁵⁹ Les produits d'hygiène sont, sur cette période commercialisés à des prix nettement supérieurs à ceux de la concurrence, ce qui pénalise considérablement la vente sur ce segment.

2005 des dépenses excessives constatées les années précédentes. Compte tenu des vols en entrepôt survenus en 2004, il est néanmoins difficile pour celle-ci de formuler clairement une baisse drastique de ces charges. Sur ce sujet, entre juin et septembre, deux types de messages seront délivrés par la direction générale : le premier, adressé aux directeurs régionaux en réunion de préparation budgétaire (auxquelles participe également le contrôle de gestion) était de cette nature :

« Pour le budget de vos frais de surveillance, il y a intérêt que ça diminue sérieusement, car l'augmentation, ces dernières années, est considérable » (Le directeur Général en juin 2004)

En septembre 2004, le directeur général évoque en « comité des directeurs d'établissement » :

« Avec tous ces cambriolages qui sont survenus ces derniers mois, vous avez intérêt à mettre le paquet au niveau de la surveillance ».

Ces deux messages traduisent toute l'ambiguïté dans le discours du directeur général, lequel, à la suite de ce comité, nous confie en réunion informelle, qu'il espère quand même voir son budget de surveillance diminuer et mieux être utilisé.

Le deuxième exemple que nous proposons d'étudier, concerne le taux de marge sur chiffre d'affaires des clients centralisés. Comme il a été vu *supra*, celui-ci, est directement négocié au niveau national par la direction des « Grands Comptes ». En septembre 2004, le contrôle de gestion signifie à la direction des « Grands Comptes » en comité de direction, la nécessité d'un taux de marge minimum pour couvrir les coûts de distribution de ces clients. Quelques jours plus tard, en comité budgétaire, le contrôle de gestion souligne la nécessité de croissance de chiffre d'affaires de ce type de client, **quelque soit le taux de marge.**

Ces deux exemples corroborent le constat de Babeau et Chanlat (2008), pour lesquels, (Cf, revue de littérature) une façon d'assurer le maintien d'une norme, consiste à « jouer

sur son ambiguïté pour faciliter son adaptation ». Rappelons que pour Baier et Al (1988), une des méthodes les plus courantes pour assurer le soutien d'une stratégie est d'en augmenter l'ambiguïté.

Le « durcissement » de la norme

Il tend à limiter la marge de manoeuvre des opérationnels sur le périmètre normatif. Celui-ci semble émerger suite aux « pressions » exercées par les acteurs pour durcir la norme. Dans notre étude, l'origine principale du durcissement émane de la direction nationale ; néanmoins, nous avons pu observer un « durcissement » de normes suite à des pressions exercées par les acteurs de la direction régionale ou des établissements. Plusieurs techniques ont pu être observées au cours de l'étude. La première consiste à clarifier explicitement les nouvelles règles en vigueur, la deuxième (qui peut être complémentaire à la première) consiste en l'application de sanctions fortes pour de faibles écarts à la norme de tolérance.

a- La clarification explicite des nouvelles règles en vigueur

Nous constatons lors de la deuxième période de l'étude une tendance à transformer certaines normes implicites en normes explicites. A partir du budget 2005, la note de cadrage budgétaire d'Eliaance intègre progressivement des éléments de cadrage de plus en plus précis. Ainsi, la norme jusque-là, implicite, du taux de croissance de 10% du chiffre d'affaires des produits surgelés par rapport au chiffre d'affaire réalisé, devient « officielle » dans la note de cadrage budgétaire.

En outre, certaines règles implicites sont « durcies », comme celles inhérentes aux frais de déplacement des cadres d'établissement. Jusqu'alors, ce montant budgété n'avait jamais véritablement été revu à la baisse (nous constatons, sur la période 2000-2004 un montant budgétaire globalement équivalent par établissement sur ce type de frais). Cette norme implicite de maintien du budget des frais de déplacement d'une année sur l'autre est substituée par la note de cadrage budgétaire de 2005, qui annonce une

baisse de 5% des frais de déplacements pour chaque établissement (par rapport au budget 2004).

Il convient de noter que cette règle explicite fut accompagnée d'une sanction systématique lorsque le budget de frais de déplacement ne respectait pas la condition fixée par la notice.

Au final, nous constatons **dans ce cas** que le passage d'une norme implicite, à une norme explicite favorise son « durcissement », dans la mesure où celle-ci trouve une dimension davantage prescriptive. Cette condition n'est toutefois pas suffisante puisque l'usage de la sanction a été nécessaire pour empêcher les écarts à la norme.

b- La sanction forte à un faible écart à « la norme de tolérance »

Dans le cadre de l'étude, nous avons observé également une tendance à marquer plus nettement la réprobation pour « durcir » certaines normes implicites. En l'espèce, nous pouvons illustrer ce phénomène à partir des charges de personnel. Celles-ci connaissent des dérives dans l'utilisation excessive (terme utilisé en 2004 par la direction générale en revue budgétaire) de personnel de sociétés de travail d'intérim. A la fin de la première période, ces charges pouvaient représenter jusqu'à environ 25% des charges de personnel pour certains établissements. L'objectif de la direction d'Eliance est d'amorcer une baisse significative de ces charges, (qui constituent un surcoût pour l'entreprise), au profit de charges de personnel en CDD ou en CDI.

Nota : Le budget d'intérimaires offre un volant de marge de manœuvre très intéressant pour un établissement puisqu'il favorise l'ajustement du niveau de personnel en fonction du niveau d'activité.

Lors du budget 2005, suite à cette « demande expresse » de la direction générale, les établissements entament une baisse de près de **20%** de ces charges (ordre de grandeur de la baisse annoncé par la direction). Les premiers établissements se font très sévèrement réprimander en revue budgétaire, alors que leur baisse affichée sur ce poste se trouve autour de 17 ou 18%. Après ces premiers « incidents », les autres

établissements font parvenir au contrôle de gestion de nouveaux fichiers budgétaires qui affichent une baisse autour de **30%** sur les charges de personnel intérimaire. Deux responsables administratifs interrogés sur ce sujet en 2006, nous révèlent que l'information de ces réprimandes est annoncée par le réseau des responsables administratifs et des directeurs d'établissement quelques jours après ces premières revues budgétaires.

JP : Que s'est-il passé l'année dernière, pour avoir renvoyé au contrôle de gestion un nouveau fichier budgétaire avec des charges d'intérimaires revues largement à la baisse ?

PM : Je ne sais pas, on a dû se dire que c'était mieux comme ça ! (Rire)... Après ce que l'on nous a rapporté des premières revues budgétaires, on s'est empressé de revoir nos charges d'intérim à la baisse....C'est certain qu'un budget d'intérim nous laisse un volant de sécurité, on ne sait jamais ... Nous nous étions calés sur une première baisse autour de 20%, je crois même que nous avons affiché 22% !, Mais vu ce qui s'est passé on a diminué de plus de 40%... On a compensé par l'embauche de CDI ! (Pierre M, responsable administratif –avril 2006).

VG : On n'était pas contents ! On était tous partis sur une baisse de 20% comme annoncé par le D.G, et quand on su ce qui s'était passé... .C'était fort de café ! Enfin bref ! J'ai revu ces budgets encore à la baisse avec mon directeur. Il me semble que sur les intérimaires on a affiché plus de 30 % de baisse par rapport au réalisé. (Véronique G, responsable administratif- mars 2006).

Ces propos soulignent de quelle manière l'effet de la sanction délivrée par la direction a incité les établissements à reconsidérer la norme d'acceptation sur le budget du personnel intérimaire.

« La substitution » d'une norme par une autre

Le troisième et dernier facteur d'évolution consiste en une substitution d'une norme de « *slack* budgétaire toléré » par une autre. Ce phénomène a été constaté à plusieurs reprises, en particulier en cas d'obsolescence de la norme. Ainsi, la norme de tolérance budgétaire sur les charges de **personnel intérimaire** affecté au nettoyage connaît une évolution significative à partir du budget 2004. Jusqu'alors ces charges budgétées subissaient une croissance de 2% environ par an (comme toute charge de personnel). Ce pourcentage correspondait à la norme de tolérance acceptée par le contrôle de gestion. A partir du budget 2006, la direction demande explicitement à l'ensemble des établissements de recourir à des **sociétés externes de nettoyage** pour l'entretien de leurs locaux. Dès lors, la norme de 2% de croissance sur les charges de personnel d'entretien intérimaire n'est plus justifiée, elle se substitue à une norme « de taux de croissance » identique sur les charges de nettoyage au niveau du poste du budget de « *services extérieurs* » (par rapport à celui qui existait au niveau des « *charges de personnel* »).

De l'avis du contrôle de gestion, cette substitution s'est opérée naturellement, et n'a pas posé de problème aux établissements.

Tableau 19: Synthèse des natures d'évolution normative, observées dans l'étude de cas ELIANCE

ETUDE DE CAS DE PRODISRI		REVUE DE LA LITTÉRATURE	
Type d'évolution	Technique mise en oeuvre	Concepts de la revue de la revue de littérature	Auteurs de référence
«Adoucissement» de la norme	<i>L'absence ou la modération du rappel de la norme (avant transgression)</i>	Absence ou manque de caractère prescriptif d'une norme	Demeulenaere (2003); Ogien (2004); Livet (2006)
	<i>L'absence ou la modération de « sanction » suite à une transgression normative,</i>	Absence de sanction associée à une transgression	Durkheim
	<i>L'usage de l'ambiguïté ou de messages contradictoires pour qualifier la norme.</i>	Ambiguïté et flou de la règle	Page (1976); Baier et al (1988); Enriquez(1997) ; Babeau et Chanlat (2008)
«Durcissement» de la norme	<i>La clarification explicite des nouvelles règles en vigueur</i>	Renforcement du caractère prescriptif de la règle	Demeulenaere (2003); Ogien (2004); Livet (2006)
	<i>La sanction forte à de faibles écarts à la norme de tolérance</i>	Renforcement de la norme par la sanction, Incidence des sanctions	Cusson (1992), Durkheim,
Substitution de la norme par une autre	<i>Remplacement d'une norme implicite par une nouvelle norme explicite</i>	?	

II. La transgression des « *normes de slack budgétaire toléré* »

La transgression constitue la deuxième séquence de notre cadre de recherche. Rappelons qu'une transgression n'est pas simplement un manquement à une règle, comme l'est une erreur mais porte en elle-même une menace : celle de proposer un autre usage comme règle.

Selon différents critères d'évaluation, dans notre cadre d'étude, la création de *slack* budgétaire peut être assimilée à un acte transgressif. En l'espèce, il s'agit d'une action délibérée de l'établissement et éventuellement de la direction régionale, visant à intégrer, dans le cadre de la construction budgétaire, un « coussin budgétaire » au-delà de la norme d'acceptation fixée implicitement par la direction.

Notre perspective nous a conduit à étudier cette transgression essentiellement selon l'angle du contrôle de gestion. En effet, eu égard à la sensibilité du sujet (Cf phénomène de désirabilité sociale tel que défini par Blanchette, (2001) l'étude de la transgression des « *normes de slack budgétaire toléré* » se fonde principalement sur les constats établis au cours de notre observation participante, en particulier à partir de l'analyse des dossiers budgétaires transmis par les établissements et des entretiens menés à partir de janvier 2006.

L'étude des moyens de maîtrise du *slack* budgétaire nécessite selon nous d'explicitier dans un premier temps, les techniques (identifiées) de création de marges de manœuvre.

Dans une deuxième sous-section, nous préciserons de quelle manière se réalise l'apprentissage des techniques de création de *slack* budgétaire. Enfin, la troisième et dernière sous-section dressera, sur la base des entretiens menés et de notre observation, une synthèse des motifs de transgression.

2.1- Les techniques de création de *slack* budgétaire

Une des questions soulevées dans la première section de ce chapitre, consistait à savoir si les cadres en établissement, (principalement le directeur d'établissement et le

responsable administratif) et la direction nationale (le contrôle de gestion) possédaient la même conception de la « *norme de slack budgétaire tolérée* ». Ou plus exactement : **La perception de la frontière entre « normalité et transgression » est-elle** identique entre le contrôle de gestion et l'établissement ? L'analyse de discours et notre observation révèlent des écarts de perception entre ces deux types d'acteurs, illustrés par des **conflits normatifs**.

A travers l'étude des budgets des établissements, cette sous-section vise à présenter l'analyse des méthodes de dissimulation ou de simulation de montants budgétaires visant à faciliter l'atteinte du budget. Pour chacune des quatre catégories de budgets d'Eliaance : chiffre d'affaires, marge commerciale, charges de fonctionnement et investissements, nous présenterons des exemples de techniques employées par les établissements et éventuellement les directions régionales pour se créer des marges de manœuvre.

Notons que l'objectif de cette sous-section ne **consiste pas à définir exhaustivement l'ensemble des techniques identifiées de création de marge de manœuvre**, mais à illustrer par des exemples précis, les moyens dont dispose un établissement pour améliorer significativement son horizon budgétaire.

Il convient de signifier en outre, qu'au-delà de l'interprétation du chercheur, la grande partie des techniques évoquées ci-après, ont été confirmées par les acteurs et vérifiées par l'étude des comptes-rendus de comités de direction et des revues budgétaires.

2.1.1- Les techniques de « dissimulation » du chiffre d'affaires prévisionnel

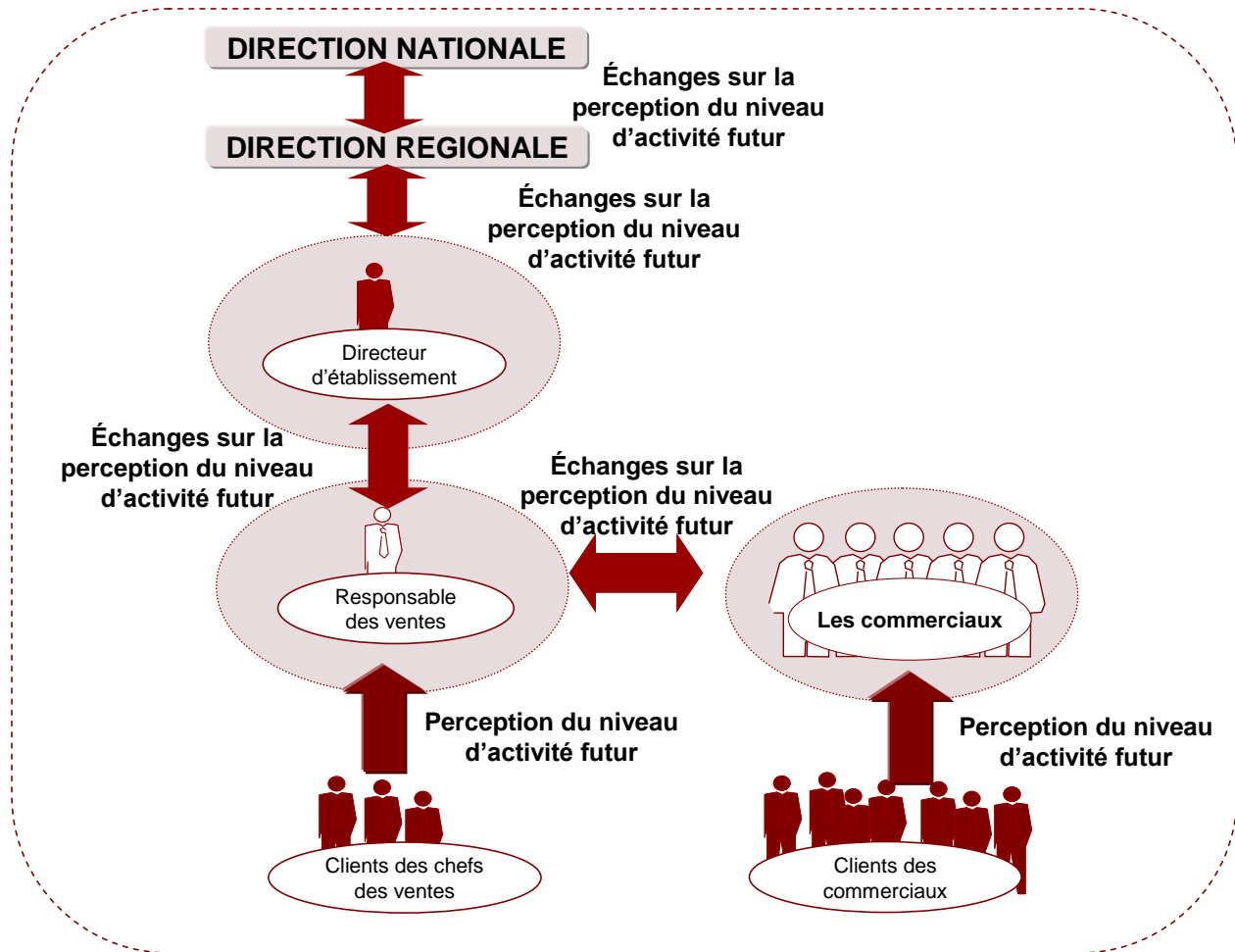
Comment diminuer le montant budgétaire de chiffre d'affaires sur son secteur ? Cela consiste à déprécier l'estimation que l'on se fait de l'activité future.

Comme l'illustre la figure 34, ci-dessous, sur la base de l'asymétrie d'information sur l'activité commerciale existant entre les différents membres internes et externes⁶⁰ à l'établissement, chaque acteur a la possibilité de proposer à son supérieur hiérarchique

⁶⁰ Direction régionale et direction nationale

une vision dévalorisée (pour l'entreprise) de sa perception du niveau d'activité futur.

Figure 34 : Les échanges de la filière commerciale sur la perception du niveau d'activité futur



Selon la direction générale, le potentiel de développement du chiffre d'affaires généré par un établissement sur un secteur donné serait **déterminé principalement par son intensité concurrentielle, sa force commerciale (essentiellement assise sur les commerciaux et les responsables des ventes) et sa capacité à répondre aux attentes du client** (en termes de prestation, d'offre produit et de prix).

Au cours de notre observation participante, deux types de vecteurs ont été identifiés pour sous-évaluer le chiffre d'affaires de l'activité future : le premier consisterait à surévaluer le degré d'intensité concurrentielle, le deuxième à sous-évaluer par anticipation, la force commerciale.

Surévaluer l'intensité concurrentielle

Pour surévaluer l'intensité concurrentielle, «deux techniques » ont pu être observées. La première consiste à « masquer » le départ d'un des principaux concurrents sur le secteur commercial de deux des établissements. La deuxième consiste à « sur anticiper » l'arrivée d'un nouveau concurrent sur le marché.

Il convient préalablement de souligner qu'il existerait selon la direction générale **une forte élasticité de l'activité (chiffre d'affaires) d'Eliaance au degré d'intensité concurrentielle** (en particulier lorsqu'il s'agit de concurrents nationaux⁶¹). Des baisses de chiffre d'affaires de près de 10% ont ainsi été constatées après l'arrivée d'un concurrent national sur le secteur d'un établissement.

Masquer le départ d'un des principaux concurrents sur un secteur commercial

L'arrivée ou le départ, d'un des concurrents nationaux sur un secteur donné, peut influencer significativement le niveau d'activité d'un établissement. Or, au cours de la construction du budget 2005, deux établissements et la direction régionale ont « mystérieusement oublié » d'intégrer dans leurs budgets le départ annoncé de l'un des principaux concurrents d'Eliaance sur une région.

Cet oubli, remarqué en revue budgétaire par le directeur général, entraînera de lourdes modifications des budgets de ces deux établissements, et une sévère réprimande du directeur régional et des deux directeurs d'établissements.

⁶¹ Sociétés de restauration hors Foyer d'envergure nationale

Quelques mois plus tard, interrogé de façon informelle, un des responsables administratif des établissements « incriminés » nous avancera la preuve, qu'il s'agissait d'un acte orchestré au niveau régional et destiné à favoriser la situation budgétaire des deux établissements.

Notons que cette tentative de création de *slack* budgétaire correspond dans ce cas de figure à un acte transgressif au regard des montants en jeu et **du mode de création, considéré comme non éthique** par le contrôle de gestion et la direction générale.

Anticiper l'arrivée d'un concurrent national

Comme il a été précisé *supra*, l'arrivée d'un « **concurrent national** » sur un secteur commercial donné, peut influencer le niveau potentiel d'activité commerciale d'Eliance. Une des techniques employées par des établissements ou des directions régionales pourrait consister à anticiper (par sécurité) de plusieurs mois l'arrivée d'un de ces concurrents.

En juillet 2005, lors de l'élaboration du budget 2006, près de la moitié des établissements d'une région transmettent au contrôle de gestion un budget d'activité sur lequel figure **une baisse de chiffre d'affaires d'environ 8%** (sur les produits d'épicerie et de frais pour les clients « gré à gré » et « négociés »). Cette baisse d'activité, définie **en collaboration avec la direction régionale, serait justifiée par l'arrivée d'un des concurrents nationaux sur leurs secteurs.**

Renseignements pris par la direction générale, directement auprès du concurrent en question, il est avéré que son arrivée n'était prévue qu'à compter du deuxième semestre 2006 et non du premier, comme semblaient l'indiquer les établissements et la direction régionale. Ainsi, l'impact, s'il en est, sur le budget d'activité ne pouvait être de moins 8%.

Suite à ce constat, les budgets des établissements concernés seront « réajustés », sans sanctions à l'égard des protagonistes.

Erreur d'estimation ? Intégration d'une marge de sécurité ? La question reste officiellement non tranchée, même si plusieurs faisceaux d'indices nous laissent à

penser que la date d'arrivée de ce concurrent était connue du directeur régional à cette période.

Dans ce cas de figure, le *slack* budgétaire constitué fut considéré (officiellement), comme une simple erreur d'appréciation de la part des établissements et de la direction régionale.

Sous-évaluer par anticipation la force commerciale

Cette technique consiste à anticiper une baisse de la force commerciale pour l'année à venir. Rappelons que la force commerciale d'un établissement est principalement constituée par les commerciaux et les chefs des ventes.

L'impact (concret) d'une réduction de cette force commerciale sur le niveau d'activité (matérialisé principalement par le chiffre d'affaires des clients « gré à gré » et « négocié »), a pu être démontré à plusieurs reprises à travers l'analyse des comptes mensuels des établissements.

Aussi, au sein d'Eliance, la réduction de la force commerciale (démission, départ en retraite, licenciement) peut constituer une sérieuse justification dans une négociation budgétaire.

A plusieurs reprises, en revue budgétaire, nous avons assisté à ce type d'argumentation de la part des directeurs d'établissement pour justifier tel ou tel niveau d'activité dans leurs budgets.

Or, cette justification a été démentie par les faits à de nombreuses reprises, lorsque les commerciaux ne quittaient pas la société. Au travers d'échanges informels de directeurs d'établissement et de chefs des ventes, certains nous ont confié exagérer certaines situations de départs pour disposer de justifications significatives dans la négociation budgétaire face à la direction générale.

2.1.2. Les techniques de « dissimulation » de la marge commerciale prévisionnelle

L'analyse d'activité d'Eliance révèle que le taux de marge est principalement déterminé par « l'environnement concurrentiel » sur un secteur donné. En l'occurrence, **plus la densité concurrentielle est forte et plus le taux de marge sera contraint.**

Ainsi, au cours de l'élaboration d'un budget, un des moyens de justification d'un taux de marge consiste pour l'établissement, à argumenter autour de la **densité concurrentielle**. Comme pour le chiffre d'affaires prévisionnel, les « techniques » relevées consisteraient à « omettre » de déclarer le retrait d'un ou de plusieurs concurrents sur un secteur donné, ou d'anticiper de quelques mois, l'arrivée d'un concurrent d'importance.

Enfin la dernière « technique » relevée consisterait à soumettre à la direction générale des extraits de grilles tarifaires de la concurrence qui seraient en défaveur d'Eliance. Ceci favorisait l'établissement pour obtenir de sa hiérarchie des objectifs de taux de marge commerciale diminués. Patrick S, un directeur d'établissement nous confie d'ailleurs qu'il s'agit d'une des « *plus vieilles techniques* » des commerciaux d'Eliance pour obtenir un budget qui leur soit favorable :

*PS « Je crois que la plus vieille technique du commercial, c'est de **faire peur à sa hiérarchie**, la rassurer presque sur le fait qu'elle fera quand même du chiffre d'affaires. »*

JP : Comment faut-il faire ?

PS : Il suffit de montrer que la concurrence est féroce, et qu'elle pratique des prix défiant toute concurrence. »

JP : C'est-à-dire, concrètement il faut faire comment ?

PS : Diffuser des extraits de grilles tarifaires de la concurrence la plus « hard » !

JP : Pourquoi des extraits de grilles tarifaires ?

PS : Et bien, on ne montre que les articles qui sont moins chers que les nôtres,

JP : Et ça marche ?

PS : Tout dépend de la hiérarchie, on ne peut pas leur faire le coup tous les ans ! Mais en général, ça nous permet d'obtenir des prix intéressants et d'être compétitifs. (Patrick S, directeur d'établissement).

En affichant uniquement auprès de la hiérarchie des grilles tarifaires de produits de la concurrence qui seraient défavorables à Eliance, le directeur d'établissement amène une justification « tangible » auprès de la direction nationale sur les taux de marge commerciale. Cette justification sera ou non entendue, selon la capacité de l'établissement et du directeur régional à argumenter.

Notons que dans ce cas de figure, le contrôle de gestion interprète ce mode de création de *slack* budgétaire comme « licite ». Il serait toutefois considéré comme transgressif, si l'établissement était amené à fournir de fausses grilles tarifaires.

2.1.3. Les techniques de simulation de charges de fonctionnement prévisionnelles

Surévaluer un budget de charges de fonctionnement, peut permettre à l'établissement de disposer d'un « coussin budgétaire » pour un besoin non prévu et/ou d'améliorer son résultat net d'activité (par rapport au résultat budgété).

Au cours de notre expérience, plusieurs « techniques de simulation » de besoins futurs d'un établissement sur ses charges de fonctionnement ont été constatées.

Nous proposons au cours de ce paragraphe d'en présenter un échantillon au travers des postes indiqués en *orange* dans la figure ci-contre.

Notons, qu'il ne s'agit en aucun cas d'une présentation exhaustive de ces techniques mais d'une illustration des moyens employés par les établissements pour créer des marges de manœuvre. Aussi avons-nous fait le choix de présenter, ci-après, les techniques observées sur quatre des principaux postes de dépenses des charges de

Charges de fonctionnements

FRAIS DE PERSONNEL
PUBLICITE
FRAIS DE DEPLACEMENT
FOURNITURES DIVERSES
TRANSPORT/VENTES
SERVICES EXTERIEURS
PTT
ENTRETIEN
LOCATIONS MATERIEL NET
ENERGIE
PRIME D'ASSURANCES
TOTAL TAXES
REDEVANCES
PROVISIONS COMMERCIALES
TOTAL AUTRES FRAIS GENERAUX
AMORTISSEMENTS
LOYERS
COUTS DE DISTRIBUTION

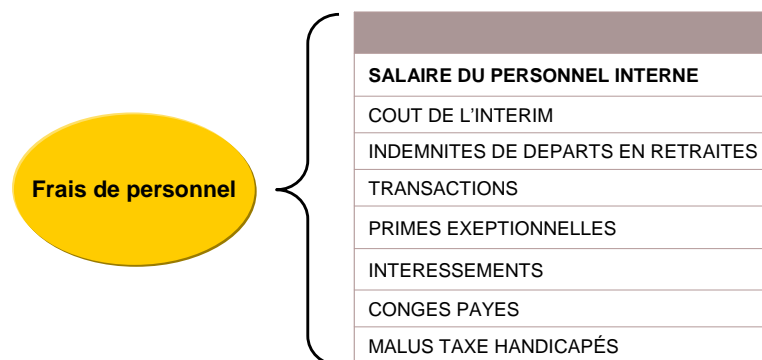
fonctionnement. Il s'agit en l'occurrence : des frais de personnel, de la publicité, des fournitures diverses et de la location de matériel.

Pour rappel : ce compte de résultat propose une vision économique de l'activité. Les charges sont ici retraitées par nature de dépense. Ceci en facilite l'analyse économique. Exemple : les frais liés aux charges de personnel intérimaire sont positionnés au niveau des « *frais de personnel* » et non en tant que « *charges de services extérieurs* ».

Les frais de personnel

Les frais de personnel sont composés des *charges de salaire liées au personnel interne à l'établissement, des charges liées au personnel intérimaire, et de toutes les dépenses associées. Ces charges représentent autour de 10% du chiffre d'affaires d'un établissement.* Le détail des charges qui compose ce poste budgétaire est présenté dans le tableau 20 ci-dessous.

Tableau 20: Détail des charges de personnel



SALAIRE DU PERSONNEL INTERNE
COÛT DE L'INTERIM
INDEMNITES DE DEPARTS EN RETRAITES
TRANSACTIONS
PRIMES EXEPTIONNELLES
INTERESSEMENTS
CONGES PAYES
MALUS TAXE HANDICAPÉS

Une des techniques observées consiste à « budgétiser » un montant financier dédié aux charges d'intérimaires, qui sera par la suite utilisé en partie pour l'emploi de CDD ou de CDI. Le différentiel de coût généré entre le CDD et l'intérimaire se traduira par un gain sur le résultat net réalisé par rapport à celui budgété.

Cette technique a par ailleurs été confirmée par un responsable administratif.

Pour les frais de personnel, ce qui est intéressant pour nous c'est de négocier un maximum d'intérimaires. Quand on s'organise bien on peut utiliser ce montant pour s'offrir des CDD, ça nous coûte moins cher, et ça nous laisse un peu de marge (Françoise P, responsable administratif).

Une autre source de création de marge de manœuvre consiste à utiliser les rubriques : « transactions » et les « indemnités de départ en retraite ». Les montants provisionnés sont très rarement inférieurs aux montants réellement versés. Un responsable administratif souligne d'ailleurs, la nécessité de « surprovisionner » sur ces postes de dépenses.

JP : Comment arrivez-vous à justifier les montants sur les postes de transactions et d'indemnités de départ en retraite ?

FP : S'il y a des postes de dépenses sur le personnel où on peut charger la barque c'est bien là-dessus... Et on ne s'en prive pas, on préfère surprovisionner que se retrouver avec un montant qui est en-dessous de la réalité ! (Françoise P, responsable administratif, juillet 2005).

Comme le mentionne un autre responsable administratif, ces montants sont d'ailleurs négociés avec la direction des ressources humaines qui joue généralement la prudence.

JP : Comment arrivez-vous à justifier les montants sur les postes de transactions et d'indemnités de départ en retraite ?

MV : Dans notre établissement on fait un pré calcul et on se le fait valider par les R.H

JP : Et ça passe facilement auprès des R.H ?

MV : A priori ils sont toujours ok sur notre estimation, mais je pense qu'ils ne veulent pas non plus prendre trop de risques... Notre estimation est toujours sur la fourchette haute, mais ça c'est normal.

JP : Mais pourquoi ce ne sont pas les RH qui vous donnent ces montants ?

MV : On a toujours fait comme ça ! C'est nous (l'établissement) qui avons la connaissance de ce que peut obtenir un salarié en cas de « négo », ... et pour les départs en retraite, je crois qu'ils (les RH) préfèrent faire leurs calculs une seule fois avant le départ, par ce que l'on peut toujours donner un petit quelque chose en plus, si la situation économique est favorable, mais on ne le sait qu'au dernier moment ! (Marc V, responsable administratif, juillet 2005).

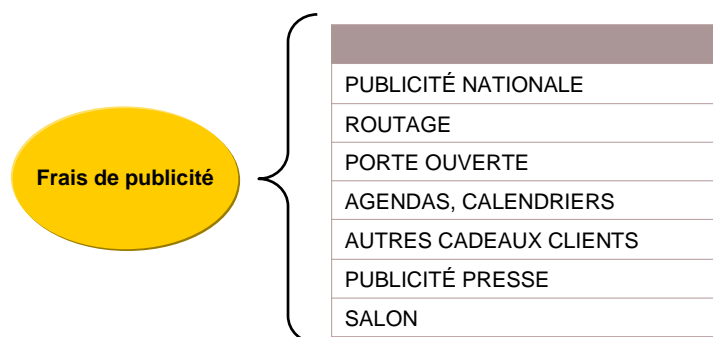
Ces propos corroborent notre observation, selon laquelle la création de marge de manœuvre budgétaire semblerait facilitée sur ces postes de « *transactions* » et « *d'indemnités de départ en retraite* », dans le sens où la « *vérification fine* » de la part du service des Ressources Humaines n'est réalisée qu'au cours de l'année budgétaire (et non en phase de construction budgétaire).

Il est intéressant de noter que toutes ces techniques globalement tolérées au cours de la première période d'étude, seront largement sanctionnées au cours de la deuxième période.

Les frais de publicité

Les frais de publicité correspondent à l'ensemble des charges de représentation, et de communication d'un établissement. **Ces charges représentent environ 0,5% du chiffre d'affaires d'un établissement.** Le détail de ces frais est présenté par le tableau 21 ci-dessous.

Tableau 21: Détail des frais de publicité⁶²



PUBLICITÉ NATIONALE
ROUTAGE
PORTE OUVERTE
AGENDAS, CALENDRIERS
AUTRES CADEAUX CLIENTS
PUBLICITÉ PRESSE
SALON

La « *publicité nationale* » est un montant refacturé par la direction nationale à chaque établissement.

⁶² Le routage correspond aux frais engagés de mailing et d'envois de publicité par courrier aux différents clients et prospects.

Les portes ouvertes correspondent aux frais engagés dans la réalisation de journées portes ouvertes,

La publicité presse correspond aux encarts de publicité de l'établissement dans la presse régionale

Les salons : correspondent au frais engagés pour la réalisation des salons.

L'analyse des postes de dépenses de « *frais de publicité* » met en avant des possibilités de création de marges de manœuvre budgétaires principalement sur les postes de journées « *portes ouvertes* », des « *autres cadeaux clients* » et des « *salons* ».

Contrairement aux postes de « *publicité nationale* » de « *presse* » ou de « *routage* », qui constituent des dépenses obligatoires pour l'établissement dans la réalisation de son activité commerciale, les postes de « *portes ouvertes* », « *autres cadeaux clients* » et des « *salons* » sont totalement optionnels et peuvent servir, de l'avis de plusieurs directeurs d'établissement comme variables d'ajustement des dépenses budgétaires.

JP : J'ai remarqué qu'il y a très souvent des montants budgétés sur les postes de journées portes ouvertes ou de salons, et d'autres cadeaux clients, mais qu'en réalité il n'y a pas toujours de montants dépensés sur ces postes, Pourquoi ?

TS : Effectivement ce sont des postes dépenses que l'on peut qualifier d'optionnels... Ils sont toujours budgétés, car on ne peut pas nous refuser de faire des efforts de représentation, mais on ne les utilisera pas nécessairement.

JP : Qu'est ce qui peut faire que justement ces postes de dépenses ne soient pas utilisés ?

TS : Si on voit en cours d'année, qu'il faut se serrer la ceinture pour réaliser le budget par exemple, ou si on n'a pas le temps tout simplement. En fait on décide plutôt en milieu d'année de ce genre d'action, ça dépend du budget qu'il nous reste à côté.

JP : Vous est-il arrivé d'utiliser ces montants budgétaires à d'autres fin ?

TS : (rire),...Bien sûr, la plupart du temps, par exemple, quand on a plus de budget pour du personnel de sécurité ou autre, on vient puiser là dedans. (Thierry S, Directeur d'Etablissement, juin 2005).

Ces dépenses ne sont pas nécessairement obligatoires pour l'établissement, elles sont en revanche très souvent budgétées. La direction n'oblige pas les établissements à faire des journées « *portes ouvertes* », à participer à des « *salons* » ou à proposer des « *cadeaux aux clients* ». Ainsi, d'une certaine manière, ce budget pourrait être assimilé à une **enveloppe discrétionnaire** utilisée **soit sur la nature de dépense prévue, soit pour des utilisations diverses autres que des charges de publicité.**

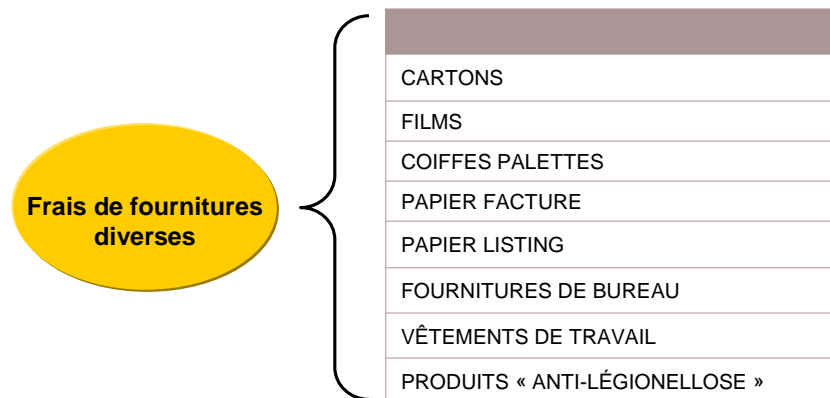
Il est intéressant de relever que dans ce cas de figure, le contrôle de gestion considère ces pratiques, **au cours de la première période comme « une norme de slack budgétaire toléré »**. Elles seront progressivement assimilées, au cours de la deuxième période envisagée, à **des pratiques transgressives**.

Les frais de fournitures diverses

Les « *frais de fournitures diverses* » correspondent à l'ensemble des charges de petits matériels utilisés par l'établissement. **Ces charges représentent environ 0,2% du chiffre d'affaires d'un établissement**. Le détail de ces frais est présenté au travers du tableau 22, ci-dessous.

La moitié de ces dépenses (autour de 150 000 euros) se compose des achats de « *cartons* », de « *vêtements de travail* » et des « *fournitures de bureau* ».

Tableau 22: Détail des frais de fournitures diverses



CARTONS
FILMS
COIFFES PALETTES
PAPIER FACTURE
PAPIER LISTING
FOURNITURES DE BUREAU
VÊTEMENTS DE TRAVAIL
PRODUITS « ANTI-LÉGIONELLOSE »

Trois techniques de création de *slack* budgétaire sur ce poste de dépenses ont été relevées au cours de notre observation participante.

La première consiste à budgéter chaque année un montant d'achats de « *cartons* », qui reste identique. **Ce montant repose sur le standard** fourni par la direction *Organisation & Logistique* (Cf chapitre V). **Or les établissements ont la possibilité de recycler leurs « cartons » de marchandises reçues en emballages destinés aux**

clients. Cette « technique » permet à l'établissement d'acheter environ 80% des cartons budgétés et lui laisse de surcroît une enveloppe budgétaire significative.

La deuxième technique relevée concerne les « **vêtements de travail** ». **Le nombre et le montant budgétaire accordés pour les vêtements de travail, sont définis également à partir de la matrice des moyens logistiques (décrite *supra*) de la direction Organisation & Logistique. En pratique, les établissements n'achètent pas des « vêtements de travail » aussi souvent que le prévoit la matrice des moyens. Le montant budgété sur les vêtements de travail par les établissements se trouve dans les faits consommé rarement à plus de 60%.**

La troisième technique de création de *slack* budgétaire sur les fournitures diverses concerne, les « **fournitures de bureau** » (le montant de ce poste budgétaire se situe généralement autour de 50 000 euros par établissement). Les établissements peuvent avoir tendance à budgéter systématiquement le même montant d'une année sur l'autre. L'état des dépenses est souvent nettement inférieur au montant budgété. **L'établissement justifie cette sous-consommation par le stock qu'elle s'est constitué les années précédentes.** Compte tenu du peu de temps dont dispose la direction nationale pour vérifier l'état des stocks de fournitures de bureau des établissements, ce montant est en règle générale reconduit entre 2001 et fin 2004.

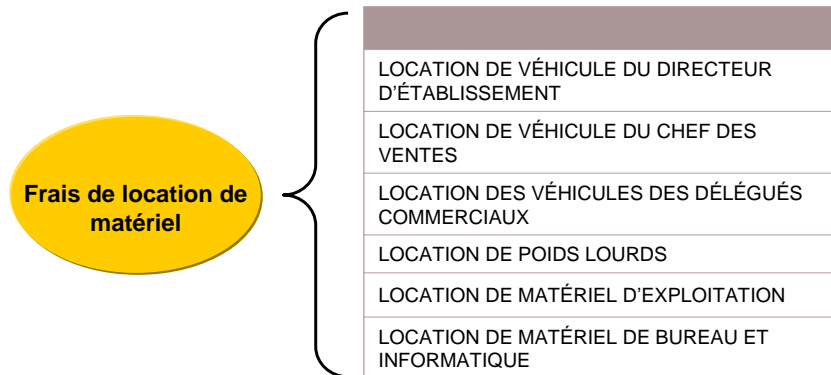
Notons que tous ces moyens de création de *slack* budgétaire sur les « *fournitures diverses* » seront tolérés jusqu'à la constitution du budget 2005, où la direction générale, avec l'appui du contrôle, instaure une série de contrôles visant à endiguer ces phénomènes (Cf section suivante).

Les frais de location de matériel

Les frais de « *location de matériel* » concernent les véhicules de livraison, les véhicules de fonction, le matériel d'exploitation utilisé dans l'entrepôt (*transpalette, chariots élévateurs, etc.*) et une partie du matériel informatique de l'établissement. **Ces charges**

représentent environ 1% du chiffre d'affaires d'un établissement. Le détail de ces frais est présenté dans le tableau 23, ci-après.

Tableau 23: Détail des frais de location de matériel



LOCATION DE VÉHICULE DU DIRECTEUR D'ÉTABLISSEMENT
LOCATION DE VÉHICULE DU CHEF DES VENTES
LOCATION DES VÉHICULES DES DÉLÉGUÉS COMMERCIAUX
LOCATION DE POIDS LOURDS
LOCATION DE MATÉRIEL D'EXPLOITATION
LOCATION DE MATÉRIEL DE BUREAU ET INFORMATIQUE

Le type de véhicule de fonction **dépend uniquement du statut des collaborateurs** en établissement. Ces véhicules sont commandés au niveau de la direction pour l'ensemble des établissements et aucune dérogation n'est possible. La gestion de la location de matériel informatique est sous-traitée à une société de service externe. Le renouvellement du matériel informatique est réalisé automatiquement en fonction de la vétusté du matériel.

Finalement, après analyse de ce poste de charges de fonctionnement, **deux types de locations de matériel peuvent être utilisés pour créer du *slack* budgétaire** : « *les poids lourds* » et le « *matériel d'exploitation* ». Le directeur d'établissement en collaboration avec son responsable logistique décide du volume de location à budgéter sur ce type de matériel.

Au cours de la première phase d'étude, la plupart des établissements disposent de « *poids lourds* » et de « *matériel d'exploitation* » immobilisés. Dans un souci d'homogénéité et de rationalisation des pratiques, la direction demande aux établissements de renouveler, à partir de l'année 2005, « *les poids lourds* » et « *les matériels d'exploitation* » obsolètes par des locations longues durées.

Après vérification des états budgétaires, neuf établissements (sur 22), **dont 6 appartenant à la même région**, intègrent dans leurs budgets de location de matériel des remplacements de matériels **non totalement amortis**. Après explication par les responsables logistiques, nous comprenons qu'il s'agissait **d'un moyen de prévenir les casses mécaniques d'engins usés par une utilisation intense et dont la réparation aurait eu un coût prohibitif**. Un responsable logistique interrogé en 2006, témoigne à ce sujet :

Effectivement, nous savions que c'était pas tout à fait la règle de renouvellement, vous aviez indiqué que l'on remplacerait le matériel par de la loc, lorsqu'il serait totalement amorti ; mais pour les engins en question, ça aurait criminel de ne rien provisionner au budget, il y avait trop de risque de pannes, et vu le coût des réparations, on aurait presque mieux fait d'acheter des engins neufs (Luc N, Responsable logistique, mars 2006).

Par ailleurs, après analyse, il apparaît que le comportement identique de **six des établissements appartenant à la même région** (*a priori* une majorité d'établissements étaient confrontés aux mêmes difficultés à cette période) serait la conséquence d'une réunion régionale des responsables logistiques au cours de laquelle ces derniers, en collaboration avec la direction régionale **se seraient entendus pour se préserver des marges de sécurité en cas d'avarie du matériel**.

2.1.4. Les techniques de simulation de charges d'investissements prévisionnels

Nous considérons comme investissement, tout achat d'un montant unitaire supérieur à 500 euros. Au sein d'un établissement Eliance, il convient de distinguer **les investissements qualifiés de « logistiques »** (machines d'exploitation, poids lourds, racks de rangements) des **investissements « hors logistiques »**, qui concernent par exemple : la rénovation ou l'extension des locaux.

Notons qu'à partir de 2005 chaque demande de budget d'investissement doit être justifiée par un devis, dès lors que son montant est supérieur à 1000 euros.

Au sein des établissements, les investissements dits « logistiques », sont définis, au cours de la première période d'étude, par le directeur d'établissement et son responsable logistique. La validation de ces demandes est réalisée par le responsable régional et le directeur *Organisation & Logistique*.

Ces investissements se fondent principalement **sur du renouvellement de matériel amorti** ou **dont l'état nécessite un remplacement rapide**. Selon la même logique que pour le renouvellement d'investissements en faveur de matériel de location, **les responsables logistiques peuvent décider de ne pas attendre que le matériel ne soit pas totalement amorti pour le renouveler**. Ces demandes sont en règle générale acceptées par les « valideurs » mentionnés *supra*.

Au cours de la deuxième période d'étude, le responsable logistique dispose de très peu de marge de manœuvre sur les investissements logistiques. Ceci pour deux raisons : la majeure partie des investissements qui concernent les véhicules et le matériel d'exploitation sont progressivement remplacés par des **locations longue durée**.

En outre, à partir d'une matrice des moyens logistiques (définie *supra*), **la direction Organisation & Logistique détermine elle-même** (à partir des caractéristiques de l'établissement) **les moyens logistiques dont l'établissement doit disposer**.

Aussi les marges de manœuvre budgétaire sur l'investissement sont-elles créées essentiellement à partir des demandes « *hors logistiques* ». Il peut s'agir par exemple de demandes de *réhabilitation de locaux* ou de mise en place *d'équipements de sécurité*.

Nous illustrerons ce point à partir d'un cas tiré de l'élaboration du budget 2004. Au cours de cette période, un responsable logistique expose en revue budgétaire la nécessité d'allouer un budget de 5000 euros pour la construction d'un « *local pour le stockage des*

cartons ». Cet investissement se voit accordé par la direction pour répondre aux exigences qualité et de sécurité⁶³.

Dans le même temps, une demande d'investissement est formulée pour l'aménagement d'un local à vélo et la réhabilitation des vestiaires du personnel. Ces demandes d'investissements, à hauteur de 4000 euros, se voient refusées par la direction nationale.

Nous constatons qu'en 2006 : le « *local de stockage des cartons* » n'a toujours pas été construit et que le budget accordé pour cet investissement a été utilisé pour la construction d'un *garage à vélo* et la réhabilitation du *vestiaire du personnel*.

Interrogé en entretien un des cadres de l'établissement en question, nous expliquons que ces aménagements ont largement amélioré les conditions de travail des collaborateurs et que la construction d'un « local de stockage des cartons » n'était plus finalement considérée comme prioritaire.

Finally, nous avons trouvé un compromis avec l'évaluateur qualité. Nous avons réussi à décaler cet investissement (le local de stockage des cartons) pour l'année prochaine. On a donc profité de cette ligne budgétaire pour réhabiliter les vestiaires et construire notre garage à vélo. Le personnel est très satisfait, de toutes façons on devait le faire, vous savez ! (Un cadre d'établissement, avril 2006).

Cet exemple, illustre de quelle façon un établissement peut se procurer des marges de manœuvre par le **changement de destination de l'allocation budgétaire. Notons que ce type de pratiques, constatées à plusieurs reprises lors de notre participation, reste sous validation de la direction régionale, (chargée de valider toutes les factures d'investissement).**

La mise en œuvre de ces pratiques sera rendue plus délicate au cours de la deuxième période de l'étude. En effet, **la direction nationale intervient dès lors en amont et en aval de la réalisation des investissements, puisqu'elle valide la demande de**

⁶³ Les normes qualité prévoient d'isoler les zones de stockage de cartons pour des raisons de « sécurité incendie ».

budget et la facture d'investissement. Ce dispositif vise notamment à faire obstacle aux changements de destination des lignes de budgets d'investissement accordées.

Notons que selon le contrôle de gestion, à titre de sanction, deux établissements, pour lesquels la direction générale aurait eu connaissance de ce type de pratiques au cours de l'année 2005, se seraient vu octroyer un budget d'investissement 2006, réduit de près de 25% par rapport aux années précédentes.

Une autre « technique » observée, **lors de la première période d'étude**, consiste à **utiliser « l'ambiguïté » que proposent certaines natures de charges d'investissement**, pour les positionner, **en fonction des besoins :soit en tant qu'investissement soit en charges de fonctionnement**.

Rappelons que les charges de fonctionnement ne sont pas soumises à validation de la direction régionale ou nationale. L'établissement dépense, (dans la limite de son budget), ce qu'il lui paraît nécessaire pour le bon fonctionnement de son activité.

Certaines natures de dépenses d'investissement ont la possibilité d'être imputées (légalement) en *charges de fonctionnement*. Ainsi, une facture de réhabilitation de locaux de 1000 euros par exemple pourrait être décomposée en deux factures, la première de 600 euros qui correspond au montant du matériel, la deuxième de 400 euros qui correspond à la main d'œuvre. Dans ce cas, nous constatons que certains établissements comptabilisent ces deux factures sur une même ligne d'immobilisation de 1000 euros quand d'autres imputent la deuxième facture en tant que « frais de services extérieurs », c'est-à-dire *charges de fonctionnement*. Un responsable administratif témoigne à ce sujet que cette **pratique permet de procéder à des ajustements en cours d'année entre les postes de dépenses budgétaires d'investissement et ceux de charges de fonctionnement**.

Pour certaines factures d'investissement, nous avons la possibilité de décomposer tout ou partie de la facture en charges de fonctionnement, cette liberté d'interprétation nous permet de faire nos ajustements en cours

d'année...On peut avoir la possibilité de passer certains investissements en charges et inversement.(Véronique G, Responsable administratif).

Notons qu'**au regard des amortissements calculés sur la base de l'investissement, cette « marge d'appréciation » a une incidence sur le résultat de l'année budgétaire et des années suivantes.** En effet, en optant pour des charges de fonctionnement à la place d'investissements, l'établissement, toutes choses étant égales par ailleurs, tend à diminuer son résultat à court terme et à augmenter les résultats des années suivantes (sur la période de l'amortissement). Inversement, en optant pour des investissements, l'établissement tend à favoriser son résultat à court terme et diminue par les montants des amortissements imputés chaque année, son résultat des années futures (sur la période de l'amortissement).

Conclusion sur les techniques identifiées de création de *slack* budgétaire

Pour conclure sur ces techniques de création de *slack* budgétaire, plusieurs remarques peuvent être formulées. Nous constatons en premier lieu, que la plupart des techniques repérées et tolérées au cours de la première période d'étude sont progressivement considérées **comme « moins acceptables »** au cours de la deuxième période d'étude par les membres⁶⁴ de la direction nationale. Cette évolution pourrait traduire, selon nous, une modification des « *normes de tolérance au slack budgétaire* » par les acteurs d'Eliance. L'intolérance porterait, ici, plus particulièrement sur les « modes de création » que sur les montants et serait liée aux changements de style managérial décrits dans le chapitre précédent.

En second lieu, l'analyse de ces techniques et des discours des cadres d'établissements rejoint la théorie du « *crime opportunity* » précisée dans notre revue de littérature. Ainsi, plus que des causes individuelles, ce sont des raisons pratiques qui déterminent le choix des techniques de création budgétaire. Les circonstances perçues par les établissements, favoriseraient le « passage à l'acte » ou l'usage de telle ou telle technique. La réduction des opportunités de création de *slack* budgétaire suite à une

⁶⁴ Nous entendons comme Membres, les acteurs qui participent au processus d'élaboration du budget d'Eliance.

amélioration des techniques de contrôle et de détection (dont la description sera précisée dans la section suivante) irait dans ce sens. Ainsi, l'accroissement des « infractions » serait lié à des facteurs dont les victimes sont responsables : **essentiellement des lacunes de surveillance**. Face à ces constats, la théorie du « *Crime Opportunity* » nous indique que les victimes potentielles (ici la direction nationale), ne restent pas sans réactions puisqu'elles développent en parallèle **des techniques de protection toujours plus sophistiquées**.

L'utilisation de certaines techniques de création de *slack* budgétaire, non tolérées sur la deuxième période pourraient être ainsi expliquées **par « l'effet d'aubaine » : pour des criminologues comme Cohen et Felson, (1979)**, l'une des meilleures explications des variations des risques entre individus et entre groupes, se trouve **dans les facteurs influençant l'exposition au risque**. Selon cette approche, la **criminalité serait liée en grande partie à « l'effet d'aubaine », souvent provoqué par les victimes elles-mêmes**. En outre, il convient de remarquer que le développement de certaines techniques pourrait être également le fruit d'un phénomène d'apprentissage.

2.2- L'apprentissage des techniques de transgression ?

Certaines des techniques de création de *slack* budgétaire mentionnées dans le précédent chapitre sont considérées par le contrôle de gestion comme des actes transgressifs. L'observation participante, et les entretiens menés ultérieurement révèlent la mise en place d'un phénomène d'apprentissage de ces techniques entre les cadres des établissements et parfois entre les établissements. Ce phénomène bien connu des ethnologues et des sociologues consiste en un transfert des normes de conduite, des valeurs et techniques transgressives lors de la socialisation des individus.

Pour Cusson (1992), les mécanismes de l'apprentissage criminel sont les mêmes que ceux de tout autre apprentissage. Ce point de vue rejoint d'ailleurs celui de Sutherland **pour lequel les délinquants d'affaires ne sont pas nécessairement des hommes différents des autres, que leurs pratiques délinquantes résulteraient d'une**

transmission de « savoir-faire délinquants », d'un apprentissage de techniques au sein d'un milieu professionnel.

Nous considérons l'apprentissage comme étant un « *processus d'interactions sociales qui a projet et/ou pour résultat la production de nouvelles connaissances organisationnelles* » (Ingham, 1994).

Ainsi, tout comme l'appropriation des normes de « **slack budgétaire toléré** », **il semblerait que les techniques de transgression soient également l'objet d'un apprentissage.**

Deux formes en ont été observées au cours de notre participation. La première consiste en un apprentissage au sein même des établissements, la seconde en des partages de pratiques entre établissements.

2.2.1. L'apprentissage interne aux établissements ?

Comme pour le cas des normes, les arrivées respectives d'un responsable administratif en 2004 et d'un directeur d'établissement en 2005 (dans des établissements différents) nous ont permis d'observer, sur la durée, ce qui pourrait constituer un apprentissage des **techniques de création de slack budgétaire**. Nous constatons, en effet, au fil du temps, une maîtrise progressive des techniques de création budgétaire par ces nouveaux arrivants et une réutilisation de ces techniques (perçues comme transgressives par le contrôle de gestion), dans leurs élaborations budgétaires.

Concernant le « nouveau » responsable administratif, plusieurs constats illustrent notre observation.

Rappelons que de dernier est personnellement en charge de l'élaboration du budget sur la plupart des charges de fonctionnement.

Au cours de l'élaboration du budget 2005, nous observons une « réutilisation » des techniques de création de *slack* budgétaire précisément identifiées les années précédentes dans l'établissement. En l'espèce, les demandes d'investissements inférieures à 1000 euros (hors taxes) étaient toutes comptabilisées pour un montant

unitaire de 1000 euros (Cf technique constatée précédemment), alors qu'elles dépassaient, (après vérification) rarement 800 euros (hors taxes).

En outre, la première version du budget 2005 de cet établissement, fait état, (comme les années précédentes) d'un ratio de « *frais de personnel intérimaire* » sur le montant total de la masse salariale, supérieur de plus de 20% à la moyenne des établissements. Enfin, concernant les frais de publicité, nous constatons comme chaque année un montant de 8 000 euros pour la participation à « *des salons* » et de 14 000 euros pour l'organisation de « *journées portes ouvertes* ».

Il convient de souligner qu'entre 2001 et 2004, cet établissement a **engagé une dépense** totale de 4500 euros (hors taxes) pour la participation à des « **salons** ». En outre, depuis 2002, les « *journées portes ouvertes* », dans la région de l'établissement, ont toujours été prises en charge par le budget de la direction régionale.

Ces pratiques bien que tolérées lors de la construction du budget 2004, avaient fait l'objet de remarques de la part du directeur général sur la nécessité de modifier certaines pratiques pour le budget 2005. Ainsi, à la demande du contrôle de gestion, toutes ces lignes budgétaires citées *supra*, seront revues par l'établissement.

Bien que **ces constats ne constituent en aucun cas, des preuves de l'apprentissage de création de slack budgétaire**, nous relevons néanmoins, après avoir interrogé ce responsable administratif sur les raisons qui l'ont amené à « provisionner » ces charges (non justifiées explicitement⁶⁵), **des indices qui pourraient corroborer notre interprétation du phénomène d'apprentissage.**

Ca me paraissait étonnant de ne rien justifier, lors de mes dernières expériences, les cadres de services devaient nous fournir une explication, précise... Roger (le précédent responsable administratif), m'avait expliqué qu'on avait toujours fait comme ça, qu'il valait mieux être prudent, et puis le directeur était d'accord, finalement je me suis plié à ces pratiques. Si on avait toujours fait comme ça, que tout le monde était d'accord, je ne vois pas

⁶⁵ Aucune note de cadrage budgétaire ne fait état des ajustements près-cités.

pourquoi j'allais faire autrement ! En tous cas, je n'avais pas l'impression de faire quelque chose malhonnête ! (Le « nouveau » responsable administratif, avril 2006)

Les pratiques, qui semblaient naturelles pour l'établissement, sont perçues comme transgressives, à partir du budget 2005, par le contrôle de gestion. Les propos du « nouveau » responsable administratif témoignent de sa socialisation ; ses codes et valeurs associées à l'élaboration budgétaire semblent avoir évolué au cours de son immersion dans l'établissement. Certaines des pratiques *précitées* lui paraissent **étonnantes** au début de son intégration. Au fur et à mesure de ses interactions et des échanges avec les autres acteurs de l'établissement, il semble avoir tendance à les considérer comme « normales » et nullement « malhonnêtes ».

2.2.2. L'apprentissage inter-établissements ?

En ce qui concerne le directeur d'établissement arrivé en 2005, plusieurs indices semblent nous permettre d'interpréter le phénomène d'apprentissage des techniques de construction budgétaire en interne (avec le responsable administratif et le chef des ventes), comme en externe (auprès des plusieurs directeurs d'établissements).

Comme nous l'avons souligné dans la section précédente, ce directeur a disposé de la part de ses cadres d'établissement et de la direction générale des enseignements sur la construction du processus budgétaire. Par ailleurs, il souligne en entretien (en 2007) connaître parfaitement les techniques de construction budgétaire d'autres directeurs d'établissement. Il est pour lui naturel de se conformer à ces pratiques, qu'il juge « *tout-à-fait honnêtes* » et « *de bonne guerre* » vis-à-vis de la direction.

« Je connais parfaitement les techniques de mes collègues (directeurs d'établissement). Je vois comment ils font, mais c'est normal, on ne peut pas non plus se mettre des handicaps... Ce que l'on propose c'est honnête, et je ne vais par me différencier non plus ! »

Cette mise en conformité des pratiques d'élaboration budgétaire avec les autres établissements est corroborée par le contrôle de gestion, qui souligne à propos du directeur d'établissement en question.

*Aujourd'hui, il fait comme les autres (directeurs), il n'y a pas de différence...
Il a bien compris comment cela fonctionne (Nicolas M, Contrôleur de Gestion).*

Lorsque le directeur d'établissement évoque « *je ne vais pas me différencier non plus* » il semble indiquer le besoin de se conformer aux pratiques des autres directeurs. Ce point rejoint le phénomène de socialisation décrit par Durkheim qui se définit **comme étant « l'éducation méthodique en vue de perpétuer et de renforcer l'homogénéité sociale. »**

Loin d'être des preuves d'un phénomène d'apprentissage de techniques de création de slack budgétaire, ces exemples illustrent néanmoins, l'évolution des comportements et l'appropriation d'une « *normalité locale* » par le phénomène de socialisation des individus.

Les théoriciens de la transmission culturelle analyse la déviance, non comme un phénomène négatif mais comme un processus positif supposant une **socialisation et un apprentissage**.

Les parcours des « Fumeurs de Hashish », ou des musiciens de jazz, décrits par Becker (1963) offrent une excellente illustration de ce **concept d'apprentissage**. Les individus sont ainsi **progressivement amenés à adopter les codes et normes sociales de leurs groupes**, par des tenues vestimentaires, des modes de communication, des attitudes, qu'ils apprennent inconsciemment.

Dans ce schéma, les sociologues de l'école de Chicago **considèrent que la société est composée d'entités de petite dimension, à l'intérieur desquelles les individus subissent le processus de socialisation**. L'éducation et l'immersion dans le milieu au sein duquel ils évoluent leur font **acquérir les valeurs** du groupe auquel ils appartiennent, et **respecter les normes de conduite** qui en découlent.

Le contrôle de gestion, évoquant le comportement actuel de ce directeur d'établissement relève d'ailleurs, qu'il « *n'existe plus de différence avec les autres directeurs* ». Signe peut-être du succès de sa socialisation puisque comme le souligne Mauss (1950) : la socialisation est **plus qu'une inculcation, c'est une incorporation des manières d'être.**

2.3. Les motifs identifiés de la transgression

L'étude des moyens de maîtrise du *slack* budgétaire nous a amenés à nous intéresser aux motifs de création d'une marge de manœuvre jugée transgressive par le contrôle de gestion.

La revue de littérature révèle que plusieurs types de motivations peuvent conduire un individu ou un groupe à transgresser des règles. Il peut s'agir d'un acte tourné uniquement vers son intérêt personnel comme la tricherie, ou, au contraire d'un acte destiné à faire évoluer une norme jugée illégitime pour le groupe.

A partir de notre observation et de l'analyse de discours, cette sous-section vise à **présenter notre interprétation des motivations des établissements à transgresser une norme de « *slack* budgétaire toléré » par le contrôle de gestion.**

La « théorie psychanalytique » souligne la multiplicité des motivations inconscientes des individus dans la réalisation d'une action. Dans le cadre de notre recherche, **il ne s'agit pas d'analyser les raisons profondes, ou inconscientes des individus** dans leurs actions de transgression, mais seulement de mettre en exergue ce qui pourrait, **selon notre interprétation caractériser les principales motivations conscientes des individus.**

Comme il a été précisé dans la première section de ce chapitre, lorsque le contrôle de gestion qualifie le *slack* budgétaire de « *non tolérable* », l'observation participante identifie trois natures de réactions de la part des établissements et de la direction régionale.

- La reconnaissance de la marge de manœuvre budgétaire créée et la reconnaissance de son « caractère transgressif »,

- La reconnaissance de la marge de manœuvre créée mais le refus de son « caractère transgressif » ;
- La non reconnaissance de la marge de manœuvre créée.

L'étude des motifs de la transgression se fonde sur les deux premières natures de réactions. La troisième ne **constitue pas un acte transgressif**, dans le sens où l'appréciation portée par le contrôle de gestion repose (selon notre interprétation), sur une erreur d'appréciation du *slack* budgétaire et qu'il n'y a, de la part de l'établissement, aucune volonté de création de *slack* budgétaire.

Rappelons que la première réaction citée, signifie qu'il existe selon nous un **accord normatif** sur ce qui peut être ou non toléré par la direction nationale. L'établissement et la direction régionale reconnaissent dans ce cas « leurs fautes » et « modifient » les données budgétaires dénoncées. Dans ce cadre, les motivations de l'établissement consistent en « un effet d'aubaine » tel que décrit par les criminologues de la théorie du « crime opportunity »; l'établissement souhaite se faciliter l'atteinte du budget.

Sa motivation peut consister à vouloir réduire la difficulté de la tâche et/ou optimiser sa rémunération (Baiman et Lewis, 1989, Camman's 1976, Dunk, 1993) puisque, pour les cadres et les commerciaux, une large part de celle-ci se fonde sur le niveau de performance budgétaire.

Dans le cadre **d'un désaccord normatif**, souligné par la deuxième nature de réaction citée, l'établissement (et éventuellement la direction régionale) est en **désaccord avec la légitimité de la norme de tolérance appliquée par la direction**. En l'espèce, il juge ce *slack* budgétaire justifié et considère qu'il devrait être toléré par la direction. Dans ce cadre, les justifications avancées sont en lien avec les avantages proposés par la présence de *slack* budgétaire tel que nous l'avons décrit dans le premier chapitre. Il s'agit d'un moyen de lutte contre l'incertitude, de motivation du personnel, d'efficience et d'accompagnement du changement. Nous proposons une synthèse de cette analyse au travers du tableau 24, ci- après.

Tableau 24 : Motifs de transgression identifiés d'une norme de slack budgétaire

	Motif identifié	Verbatim/ Exemple	Origine
Accord normatif sur le caractère transgressif du slack budgétaire	« Effet d'aubaine » : assurer une rémunération financière aux cadre de la direction		
	Faciliter l'atteinte du budget : diminuer la difficulté de la tâche		
Désaccord normatif sur le caractère transgressif du slack budgétaire	Lutter contre l'incertitude	« La baisse du taux de marge, nous permet de nous prémunir contre la venue potentielle d'un concurrent sur notre secteur »	Responsable des ventes, (mars 2007)
	Motiver le personnel	«Financer ce vestiaire, c'est aussi important qu'acheter un transpalette, car le confort du personnel, vous le savez comme moi, ça n'a pas de prix »	Directeur d'établissement . (juillet 2005)
	Améliorer la performance de l'établissement	« Les investissements que nous souhaitons financer avec ce montant supplémentaire de budget sont destinés à augmenter notre attractivité et développer notre potentiel commercial »	Responsable commercial. (juin 2005)
	Accompagner le changement	« Disposer de ressources supplémentaires sur le budget de frais de fonctionnement, m'aurait permis de financer notre réorganisation »	Directeur d'établissement . (Nov 2006)

Conclusion sur la transgression des « normes de slack budgétaire toléré »

Au travers cette section, nous avons pu présenter quelques techniques de création de slack budgétaire identifiées lors de notre observation participante. Il s'avère que celles-ci tendent, au cours de l'étude, à se complexifier au fur et à mesure de la progression des techniques de contrôle et de détection. Cette transgression semble s'opérer dans un contexte d'apprentissage organisationnel à la fois interne comme inter-établissements. Cette « norme de slack budgétaire toléré » fait l'objet d'accords et de conflits normatifs par les établissements pour lesquels cette création peut consister en une « simple » opportunité (ou effet d'aubaine) ou un moyen plus légitime (selon eux)

de lutter contre l'incertitude, de motiver le personnel, d'améliorer la performance de l'établissement ou encore d'accompagner le changement.

III. Les contrôles et la détection du *slack* budgétaire

« Pour pouvoir parler de normes, il faut que pour tout conflit possible avec la norme, il soit possible de détecter ce conflit. Une règle exige simplement une capacité idéale de repérage des transgressions ; si j'avais tout le temps que je voulais pour examiner la suite de cette série illimitée de nombres, alors je pourrais me rendre compte que la règle de cette série n'a pas été suivie pour des nombres très grands. Alors qu'une norme exige que le repérage des transgressions puisse toujours se faire dans des limites praticables, donc dans des limites de temps raisonnables. » Livet (2004, p. 31).

Cet extrait souligne la nécessité des moyens techniques ou temporels pour constater un conflit avec une norme. Ainsi, il ne peut y avoir de constat de transgression et donc de sanction sans action de détection ou de contrôle de la transgression. Dans notre étude de cas, nous **considérons l'existence de normes de *slack* budgétaire toléré.**

Cette norme s'exprime tant au niveau des pratiques que du montant de *slack* budgétaire identifié.

Il ne peut y avoir de sanction sans détection préalable. La détection amène la preuve d'écart par rapport à la norme. Par ses actions de mesure et de contrôle dans l'élaboration budgétaire, la fonction contrôle de gestion est partie prenante dans la détection du *slack* budgétaire. Or, comme le soulignent Onsi (1973) et Merchant (1985b), un système de détection du *slack* permet de limiter sa création lorsqu'il dispose d'une précision suffisante pour la mesure de la performance et des standards.

L'objet de cette section vise dans un premier **temps à présenter les moyens de détection du *slack* budgétaire** dont dispose la direction nationale d'Eliance. Puis dans

un second temps, nous verrons **de quelle manière le contrôle de gestion a fait évoluer ses pratiques au cours du temps.**

3.1. Les moyens de détection du *slack* budgétaire par le contrôle de gestion

Au cours de notre observation participante nous avons étudié et mis en œuvre différentes « techniques » visant à qualifier la pertinence des demandes budgétaires transmises par les établissements. A partir de celles-ci, schématiquement, trois types de constats peuvent être formulés :

- Rien n'indique une présence de *slack* budgétaire,
- Il semblerait qu'il existe du *slack* budgétaire,
- Le *slack* budgétaire est avéré.

Pour les deux derniers types de constats, il convient au contrôle de gestion de se positionner sur leur caractère transgressif. Ainsi, deux types de constats peuvent être alors établis :

- **La manière de créer le *slack* budgétaire et le montant identifié sont considérés comme non transgressifs,**
- **La manière de créer le *slack* budgétaire et/ou le montant identifié est/sont considéré(s) comme transgressif(s)**

Quatre types de « moyens » visant à qualifier la nature des demandes budgétaires ont été identifiés. Le premier fait référence **aux outils utilisés par le contrôle de gestion**, le deuxième concerne **les méthodes de détection**, le troisième fait référence au **niveau d'expertise et à la connaissance du métier par le contrôle de gestion**. Enfin le quatrième et dernier type de moyens concerne le niveau de confiance existant entre le contrôle de gestion et les équipes opérationnelles.

3.1.1. Les outils du contrôle de gestion comme moyens de détection du slack budgétaire

Nous entendons par outil « *un instrument utilisé afin d'exercer une action la plus souvent mécanique sur un élément d'environnement à traiter. Il améliore l'efficacité des actions entreprises ou donne accès à des actions impossibles autrement. Beaucoup procurent un avantage mécanique en fonctionnant selon le principe d'une machine simple* » Dictionnaire de l'Académie Française.

Les outils dont disposent le contrôle de gestion pour détecter la présence de *slack* budgétaire, sont les suivants : l'ERP « SAP module Finance », les fichiers d'élaboration budgétaire Excel des établissements de l'année en cours et des cinq dernières années, les fichiers de reporting hebdomadaires et mensuels. A partir de ces outils, le contrôle de gestion peut procéder à une série de vérifications.

Il peut vérifier **la pertinence des éléments budgétaires transmis au regard «des budgets précédents»**. Par exemple, si un établissement affiche dans son budget 4 % de taux de marge commerciale sur un type de produit et un type de client, il sera aisé, pour le contrôle de gestion, de comparer ce taux avec le budget des cinq dernières années. Cette analyse permettra de disposer d'une **première appréciation** du budget présenté au regard des budgets historiques. Dans l'exemple du taux de marge, un écart supérieur de 5 points par rapport aux taux budgétés des années précédentes peut révéler une anomalie.

Le deuxième type de vérifications que permettent les outils du contrôle de gestion, concerne **l'analyse des éléments budgétés par rapport au « réalisé »** (de l'année en cours ou des années précédentes). En l'espèce, comme pour la vérification des éléments budgétés, les outils permettent une vérification rapide des éléments comptabilisés pour le chiffre d'affaires, la marge, les frais de fonctionnement et les investissements. Le contrôle de gestion a ainsi, la possibilité de comparer le niveau de

dépenses réel par rapport à ce qui a été budgété et de relever d'éventuelles anomalies. Par exemple, sur une ligne de dépenses de frais de publicité, si le montant dépensé les dernières années est très inférieur au montant budgété, le contrôle de gestion pourra s'interroger sur la pertinence des montants budgétés, grâce aux possibilités de SAP. Il pourra au besoin obtenir le détail des dépenses au niveau de « la pièce comptable ».

En ce sens, si les outils dont dispose le contrôle de gestion d'Eliance sont nécessaires pour analyser les éléments budgétaires transmis par les établissements, ils ne sont néanmoins pas suffisants pour identifier et qualifier le *slack* budgétaire.

3.1.2. Les méthodes d'analyse comme moyens de détection du slack budgétaire.

Nous entendons par méthode : « *la manière de conduire sa pensée, d'établir ou de démontrer une vérité suivant certains principes et avec un certain ordre*» *Dictionnaire de l'Académie Française.*

En complément des outils, des méthodes développées au cours des années permettent au contrôle de gestion d'affiner son analyse, de façon à déterminer le niveau de justification des éléments budgétés. Trois types de méthodes ont été identifiés : l'analyse par seuil et niveau de risque, la décomposition des éléments budgétés, la vérification et les audits sur site.

L'analyse par seuil budgétaire et par niveau d'importance stratégique

L'étude des techniques de vérification utilisées par le contrôle de gestion sur la période de l'observation participante, révèle une pratique, non formalisée, d'analyse par seuil et par niveau d'importance stratégique des éléments budgétaires remontés par les établissements.

L'analyse par seuil, consiste à étudier les éléments budgétaires remontés par les établissements à partir d'un niveau d'écart par rapport au budget précédent ou aux données comptabilisées les années précédentes. Par exemple, pour un budget de

chiffre d'affaires des produits surgelés des clients gré à gré, si le contrôle de gestion relève un écart supérieur de 10% par rapport au réalisé historique ou au budget précédent, il procédera **à une analyse approfondie de l'écart**. Si l'écart est inférieur à 10%, le contrôle de gestion ne procédera **pas systématiquement à une analyse approfondie de l'écart**.

En outre, comme il a été précisé dans le précédent chapitre, selon les périodes, les couples catégories de produit (épicerie, frais, hygiène, surgelés) et catégories de client (gré à gré, centralisés, négociés, publics) n'ont pas la même importance « stratégique » vis-à-vis de la direction nationale. Ainsi, en période 1, le couple « épicerie, gré à gré » sera considéré comme hautement stratégique. En période 2, c'est le couple « surgelé, gré à gré » qui bénéficiera de ce statut.

Au-delà des seuils d'analyse, le contrôle de gestion aura ainsi, naturellement tendance à privilégier l'analyse budgétaire des couples « produit, client » considérés comme stratégiques par la direction nationale.

Finalement, cette analyse par seuil et par niveau d'importance stratégique, facilite le travail du contrôle de gestion, qui se focalise ainsi, sur les éléments budgétaires les plus sensibles. Même si elle organise l'analyse budgétaire, cette méthode n'exclut pas de recourir à la décomposition des éléments budgétaires et à la vérification sur site.

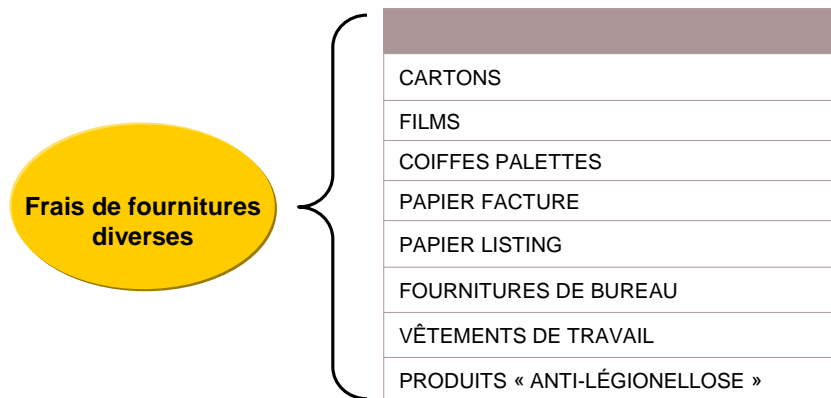
La décomposition des éléments budgétés

Au cours de la première période de l'étude, les établissements sont tenus de communiquer leurs montants budgétaires à un niveau de maille relativement agrégé.

La méthode de décomposition des éléments budgétés consiste à décomposer les montants budgétaires transmis par l'établissement et à les rattacher à des sous-natures budgétaires. Par exemple, lorsqu'un établissement communique un montant budgétaire de frais de fournitures diverses, le contrôle de gestion peut demander la décomposition de ce montant en « sous-natures » budgétaires (Cf, tableau 25, ci-dessous) pour affiner l'analyse, et pouvoir comparer avec les quantités réellement dépensées chaque année

(dans le cas des fournitures diverses, on constate dans les établissements, un niveau relativement stable du montant des dépenses au cours des années).

Tableau 25 : Décomposition des frais de fournitures diverses



Dans cet exemple, le contrôle de gestion peut ainsi affiner son analyse et se rendre compte d'anomalies, comme celles relevées sur le budget de « cartons ».

Il convient de noter qu'à partir de la deuxième période d'analyse, pour « automatiser » ce type de vérifications, le contrôle de gestion demande à tous les établissements de fournir le détail des postes budgétaires au niveau des sous-natures de charges.

Les vérifications et les audits sur site

La dernière méthode identifiée d'analyse du *slack* budgétaire consiste à procéder par des vérifications et/ou par des audits sur site. En l'espèce, le contrôle de gestion peut être amené à se déplacer dans les établissements ou les directions régionales pour constater le degré d'urgence de la demande budgétaire. Par exemple, si un établissement fait une demande d'investissement ou le réaménagement de locaux considérés comme vétustes (vestiaires, bureau du directeur, etc.), le contrôle de gestion, lors d'une visite sur site peut éventuellement juger de la pertinence de la

demande. Il peut également profiter de la visite dans l'établissement d'un autre cadre de la direction nationale pour examiner cette demande.

En outre, le contrôle de gestion, par l'intervention de la direction nationale peut solliciter un audit interne⁶⁶ sur site, ou, si nécessaire, la visite d'un expert de la direction Organisation & Logistique, lorsque la vérification concerne un point logistique. Au cours de la deuxième période d'étude, suite à une demande budgétaire de réaménagement, une demande de vérification de l'état de la chambre froide d'un établissement a ainsi été demandée par le contrôle de gestion au département Organisation & Logistique.

Enfin, concernant les éléments de chiffre d'affaires et de taux de marge, le contrôle de gestion, avec l'appui de la direction générale peut solliciter la direction de l'offre commerciale, pour mener des « visites » avec les commerciaux ou le chef des ventes en vue **d'apprécier la pertinence des éléments budgétaires communiqués à la direction**. Ces pratiques ont été réalisées régulièrement à partir de 2005, afin de mesurer, en collaboration avec les équipes commerciales sur certains secteurs, le potentiel d'activité.

Au final, ces méthodes d'analyses par seuil, par décomposition, par vérification ou par audit sur site, permettent au contrôle de gestion d'apprécier la pertinence de certaines demandes ou propositions budgétaires, et contribuent à les justifier. Néanmoins, de l'avis des contrôleurs de gestion d'Eliance, il apparaît que le moyen le plus simple et peut être le plus efficace consiste à connaître les opérationnels et à maîtriser leurs activités.

3.1.3. L'expertise métier et la connaissance des établissements

L'expertise métier confère au contrôle de gestion d'Eliance, la faculté d'être très réactif, quelque soit l'établissement, sur les budgets proposés. Par expérience, il est en mesure d'identifier les postes budgétaires les plus sensibles, et opère à partir de là une analyse.

⁶⁶ En l'occurrence il s'agit de l'audit interne Groupe.

Par expérience, nous confie un contrôleur de gestion, « *on sait ou non si c'est justifié.* » C'est-à-dire si le budget proposé par un établissement se fonde sur un besoin urgent.

A la fin de notre période d'activité au sein du contrôle de gestion, grâce à la connaissance de l'activité et des établissements, nous étions également en mesure d'identifier les anomalies, ou de **rapprocher certaines demandes à des faits ou des évènements dont nous avons eu connaissance**. Il pouvait s'agir par exemple d'une demande d'investissement pour un « local poubelle » consécutive à la visite d'un auditeur « qualité », ou la baisse du chiffre d'affaires épicerie d'un établissement suite à l'arrivée d'un concurrent national sur un secteur.

En définitive, cette connaissance métier favorise la justification rapide de la demande ou de la proposition budgétaire. Au cours de l'élaboration du budget 2005, le contrôle de gestion, ayant eu connaissance du départ de six commerciaux d'un établissement, a pu appuyer favorablement et très rapidement, auprès de la direction générale, la demande budgétaire de l'établissement visant à obtenir un budget de frais de personnel supérieur de 10% par rapport à son précédent exercice budgétaire.

3.1.4. Le degré de confiance entre le contrôle de gestion et les cadres d'établissement

Le dernier moyen de détection du *slack* budgétaire identifié au cours de notre expérience est inhérent au **niveau de confiance entre contrôle de gestion et cadres d'établissement** (particulièrement les responsables administratifs). Au cours de notre observation participante, nous avons relevé que les cadres d'établissement sont d'autant plus enclins à **dévoiler le *slack* budgétaire s'il existe un climat de confiance suffisant entre eux et le contrôleur de gestion**.

Le concept de confiance a fait l'objet de nombreux travaux en sciences de gestion. Plusieurs auteurs ont tenté de dresser des états de la littérature sur la confiance afin

d'approcher une définition (Ross, 1996, Calton, 1998, Mothe, 1999). Mais force est de constater qu'aucun accord n'existe sur le concept même de confiance⁶⁷.

Néanmoins, différents auteurs font remarquer qu'un certain consensus se dégage de la littérature. Khlif et Zéghal (2002) soulignent que trois éléments immanents au concept de confiance et à la majorité des recherches qui le soutiennent, retiennent l'attention :

Le risque qui est la cause essentielle, la vulnérabilité qui en résulte et enfin, l'anticipation qui le matérialise. (Khlif et Zéghal, 2002)

Par ailleurs, Ingham et Mothe (2003) mettent en avant certaines particularités sur sa composition et les éléments fondamentaux de sa définition :

Faire confiance, c'est accepter d'être vulnérable dans des conditions de risque et d'interdépendance. La confiance n'est pas un comportement (comme l'est la coopération) ou un choix (comme l'est la prise de risque) mais une condition psychologique sous-jacente qui peut être la cause ou le résultat de telles actions. (Ingham et Mothe (2003)

Dans le cadre de notre étude, nous retiendrons la définition de Bidault (1998) qui permet d'intégrer une grande partie des caractéristiques de la confiance :

Présomption que, en situation d'incertitude, l'autre partie va, y compris face à des circonstances imprévues, agir en fonction de règles de comportement que nous trouvons acceptables. (Bidault, 1998, p. 34).

Notons que selon McKnight, Cummings & Chervany (1998), chaque individu dispose d'un référentiel qui lui permet d'apprécier si une situation donnée peut être considérée comme « normale », et donc suffisamment rassurante pour permettre une relation de confiance.

⁶⁷ Bigley et Pearce (1998) concluent à l'incommensurabilité de ce concept : d'une part, l'extrême complexité et la pluralité des situations de confiance n'autorisent pas une recherche exhaustive et, d'une autre part, une définition abstraite risque d'être réductrice de certaines dimensions de la confiance.

Au sein d'Eliaance, la connaissance des opérationnels, et de l'activité, facilite le travail du contrôle de gestion. Un d'eux souligne d'ailleurs

Finally c'est assez simple, pour nous de faire le tri entre les établissements pour lesquels nous aurons beaucoup de travail de vérification et ceux en qui on peut avoir confiance... Ca fait des années que l'on travaille avec les responsables administratifs, on sait bien avec qui ont bosse « en fermant les yeux. (Véronique G, contrôleur de gestion, Juin 2005).

Un autre contrôleur de gestion souligne également la nécessité de vérifier tout ce qui émane des établissements avec qui la « confiance est rompue ». Les actions de contrôle et de détection sont donc, dans un premier temps, principalement centrées sur cette catégorie.

Tu crois que l'on peut avoir confiance en eux ? Moi, pour ce genre d'établissement, je vérifie tout ce qui m'est transmis. Ils m'ont fait le coup plusieurs fois, en m'assurant que les fichiers étaient « cleans », et en fait, que nenni. Autant te dire que maintenant je sais quels sont les fichiers que je vais devoir vérifier, à la loupe s'il le faut ! (Nicolas M, contrôleur de gestion, Mars 2005)

Ces propos témoignent de l'importance accordée par les contrôleurs de gestion au niveau de confiance à l'égard des établissements. Ainsi, plus la confiance sera forte entre le contrôle de gestion et les établissements, et moins a priori les fichiers budgétaires remontés par ces derniers feront l'objet de vérifications minutieuses. Ce point rejoint la proposition de Crossan et Inkpen, (1995), pour lesquels « *La confiance réduit les besoins de recourir aux mécanismes de contrôle* ». La **confiance agirait en amont des interactions interindividuelles** (Bollecker 2004, p. 153). Les décideurs disposant d'une rationalité limitée, se fient aux sources d'informations auxquelles ils font confiance, notamment aux individus. En revanche, ils auront tendance à éviter d'avoir à faire à ceux dont ils se méfient (March, 1991).

En outre, le niveau de confiance d'un individu en un tiers conditionne la qualité de l'information transmise à ce dernier. Ainsi, elle serait de nature à favoriser la

communication entre les individus, puisqu'elle facilite la confrontation des points de vue et les échanges d'idées (Lazaric et Monnier, 1995).

Plusieurs témoignages de responsables administratifs soulignent l'importance de la relation de confiance qu'ils entretiennent avec le contrôle de gestion pour délivrer leurs informations sur les marges de manœuvre budgétaires. Ce phénomène est clairement mis en relief lors de la seconde période d'étude où nous constatons une dégradation progressive du niveau de confiance entre ces deux types d'acteurs.

Il y a deux ou trois, ans, je leur (au contrôle de gestion) disais tout, il n'y avait pas de problèmes entre nous, on se faisait confiance, ... Je pouvais par exemple leur dire que j'allais avoir des difficultés pour boucler mon budget ou que je risquais avoir besoin d'un peu de plus de budget pour telle ou telle raisons et en règle générale, ça fonctionnait bien. Depuis quelques temps, ce n'est plus pareil, je fais attention à ce que je dis, car j'ai l'impression que ça peut se retourner contre moi. Si je dis que je me garde un peu de marge sur le budget de fonctionnement, j'ai bien peur que cela soit de suite identifié comme du rab inutile et que du coup, ça soit supprimé ! (Pierre M, responsable administratif, novembre 2006).

On fait beaucoup plus attention qu'avant sur ce que l'on diffuse au national ! Personnellement je ne leur fais plus confiance. Je les ai prévenus à plusieurs reprises que ça ne pourrait pas passer, qu'il fallait davantage de souplesse, (dans le budget) et non ! Impossible de leur (Contrôle de gestion) faire entendre raison. Maintenant, je ne dis plus rien, on fait notre budget et ils se débrouillent avec. Ca ne sert à rien de donner le bâton pour se faire battre ! (Nicole P, responsable administratif, octobre 2006)

Ces propos traduisent l'inquiétude des responsables administratifs, lors de la seconde période d'étude, quant au fait de devoir divulguer au contrôle de gestion leurs informations budgétaires, notamment lorsqu'il s'agit de *slack*. Ils témoignent en effet de la crainte de voir ces marges de manœuvre supprimées. Pour Bollecker (2004, p. 154) « L'utilité de la confiance pour l'acceptation des contrôleurs de gestion dans l'entreprise peut s'avérer importante. » Pour ce dernier, les contrôleurs de gestion disposent d'au moins deux sortes de moyens pour instaurer la confiance et créer des relations de

qualité avec les responsables opérationnels : les moyens informels et formels⁶⁸. La complémentarité des contrôles formels et informels au sein de l'organisation suppose leurs cohérences. Ainsi, Bouquin (2001) juge essentiel que le contrôle formel défini par l'organisation soit cohérent avec le contrôle informel pour obtenir auprès des individus la légitimité nécessaire à son efficacité.

Dans le cadre de notre étude sur la maîtrise du *slack* budgétaire, il semble donc que le niveau de confiance réciproque entre ces deux types d'acteurs, soit un élément déterminant dans la capacité du contrôle de gestion à pouvoir détecter des marges de manœuvre budgétaire. Celui-ci est donc de nature à augmenter la rapidité des décisions (plus le niveau de confiance entre contrôle de gestion et établissement sera important et moins nombreuses seront les actions de contrôle). Ce point rejoint la proposition de Uzzi (1997) selon lequel la confiance augmente la rapidité des décisions en s'appuyant sur un échange d'informations personnalisées et permet à l'échange de s'effectuer rapidement sans le souci de spécifier tous les termes de l'échange.

Conclusion sur les moyens de contrôle et de détection du slack budgétaire

Nous proposons d'illustrer nos conclusions au travers du tableau 26, ci-après.

⁶⁸ En ce qui concerne les conditions formelles à l'amélioration de relations de confiance, on peut citer : L'adaptation du système aux besoins des utilisateurs, la performance des systèmes, l'amélioration de l'image des contrôleurs de gestion, le soutien de la direction générale.

Tableau 26 : Synthèse des moyens de contrôle et de détection du slack budgétaire au sein d'Eliance

Type de moyen de détection et de contrôle	Modalités	Objectifs	Impacts sur le contrôle et la détection	Type de budget concerné
Les outils du contrôle de gestion	Comparaison rapide du budget aux budgets précédents (de l'année en cours et des années précédentes)	➤ Vérification de la pertinence du budget au regard des données des budgets précédents	➤ Fiabilité et rapidité des contrôles	➤ Tous les budgets
	Comparaison rapide du budget aux données réalisées (de l'année en cours et des années précédentes)	➤ Vérification de la pertinence du budget au regard des données réalisées	➤ Fiabilité et rapidité des contrôles	➤ Tous les budgets
Les méthodes d'analyse	Analyse par seuil et par niveau d'importance stratégique pour l'entreprise	➤ Efforts d'analyses concentrés sur les données budgétaires les plus sensibles	➤ Optimisation des contrôles	➤ Tous les budgets
	Décomposition des éléments de charges de fonctionnements budgétés	➤ Vérification du contenu des demandes budgétaires	➤ Optimisation des contrôles	➤ Charges de fonctionnements
	Vérifications et audits sur sites	➤ Vérifications de la pertinence des demandes budgétaires à partir de constats établis sur sites	➤ Fiabilité de l'analyse	➤ Charges de fonctionnements, Investissements
L'expertise métier et la connaissance des établissements	Connaissance de l'activité et des événements intervenus au sein des établissements	➤ Réactivité du contrôle de gestion sur la première analyse du budget transmis par l'établissement ➤ Identification rapide des anomalies	➤ Optimisation des contrôles	➤ Tous les budgets
	Degré de confiance vis-à-vis de chacun des établissements	➤ Effort d'analyse concentré sur les établissements identifiés comme potentiellement à risques	➤ Optimisation des contrôles	➤ Tous les budgets

3.2. L'évolution des pratiques de contrôle en lien avec une sophistication des techniques de création de *slack* budgétaire

Parallèlement à une montée en puissance des techniques de dissimulation du *slack* budgétaire, nous observons au cours du temps, une sophistication des moyens de détection et de prévention de la création de marge de manœuvre budgétaire. Celle-ci s'exprime en particulier lors de la deuxième période d'étude.

Nous présenterons dans cette sous-section, les principales évolutions constatées dans les techniques de dissimulation de *slack* budgétaire et leurs incidences sur la sophistication des techniques de contrôle, de détection et de prévention. Cette analyse sera enrichie par des points de comparaison avec le domaine de la criminologie.

3.2.1. La sophistication des techniques de contrôle et de détection du *slack* budgétaire

Compte tenu du nombre important d'évolutions constatées sur la période, l'objectif de ce paragraphe consiste à illustrer par des exemples précis, de quelle manière nous envisageons la sophistication des moyens de contrôle, de détection du *slack* budgétaire. Ces évolutions peuvent être envisagées selon deux perspectives :

La première fait suite à la complexification des techniques de création de *slack* budgétaire, la deuxième, éventuellement complémentaire de la précédente, concerne les changements managériaux au sein d'Eliaance.

La sophistication des moyens de contrôle et de détection face aux évolutions des techniques supposées de création de *slack* budgétaire

Nous observons au cours des deux périodes d'étude, une complexification des techniques de création de *slack* budgétaire par les établissements. En l'espèce, nous distinguons trois natures d'évolution :

1) La première, fait suite à **l'intégration d'une décote⁶⁹ sur chiffre d'affaires, jugée a posteriori surévaluée par la direction générale**, lors de transferts d'activités commerciales entre deux établissements d'Eliance limitrophes. Ces transferts rendant difficile la comparaison de budget de chiffre d'affaires pour un même établissement d'une période à l'autre, le contrôle de gestion instaure **une méthode de justification précise par les établissements de la décote de chiffre d'affaires**. Cette décote, co-construite entre l'établissement « donneur » et l'établissement « receveur » de chiffre d'affaires est établie à partir de données à un niveau relativement fin. Elle précise notamment : les variations de stock, les écarts sur les marchandises et sur les emballages.

2) La deuxième nature de sophistication des moyens de contrôle fait suite à une tendance croissante des **demandes d'investissement budgétaires non réalisées par les établissements**. Ainsi, au cours de la période 2000- 2003, nous constatons un taux de réalisation effective des dépenses d'investissement inférieur à 60% du montant total des demandes. Ceci entraîne sur la période, toutes choses étant égales par ailleurs, une surestimation des montants budgétaires des amortissements, et par voie de conséquence, une amélioration artificielle du résultat net de l'exercice par rapport à celui budgété. Pour endiguer ce phénomène, le contrôle de gestion instaure une fiche de demande d'investissement, précisant le contexte de la demande et le niveau d'urgence. En outre, un circuit de validation des demandes d'investissement (sur la base de devis) est mis en place en fonction du montant à engager. Celui-ci tend à responsabiliser les directions régionales et nationales dans les demandes et le suivi des engagements budgétaires. Ces différentes techniques ont contribué à aboutir à un taux de réalisation des investissements supérieur à 80% des montants budgétés, dès l'année 2005.

3) La troisième et dernière nature de sophistication des techniques du contrôle consiste en une demande **de justification selon une matrice standard, des frais de services**

⁶⁹ Lorsque un établissement transfère une partie de son activité à un autre, Eliance constate une décote entre le volume de chiffre d'affaires théorique transféré et celui effectivement comptabilisé *a posteriori*. Lors de l'élaboration budgétaire, les établissements « receveurs » de chiffre d'affaires ont eu tendance, à surestimer cette décote et par voie de conséquence à améliorer leurs situation budgétaire.

extérieurs. Ceci intervient, suite à la découverte, en 2003, de l'utilisation d'une partie significative du budget de services extérieurs par plusieurs établissements, pour des dépenses de location de matériel. Ce moyen permettait à des établissements de s'octroyer une marge de manœuvre sur le budget de location de matériel.

La matrice de justification, instaurée par le contrôle de gestion, contraint ainsi les établissements à détailler selon une « maille » d'analyse spécifique, la composition de leur budget de services extérieurs. Ce faisant, le contrôle de gestion a constaté une diminution de l'ordre de 8% du montant moyen budgété sur les frais de services extérieurs entre 2003 et 2005.

La sophistication des moyens de contrôle et de détection au regard des changements managériaux

Comme il a été précisé dans le chapitre précédent, l'évolution du « style managérial » d'Eliaance, a eu un impact significatif sur l'activité des contrôleurs de gestion, lors de la deuxième période d'étude. Ces changements se sont notamment traduits par un renforcement de l'activité de contrôle. La sophistication des moyens de contrôle peut ainsi être illustrée par trois natures d'évolutions : la généralisation des matrices de vérification du budget de frais généraux, la mise en place d'un dispositif de rationalisation des frais de personnel, les évolutions du processus de validation des investissements budgétaires.

1) Le développement de **matrices de vérification du budget des frais généraux- hors frais de personnel**, s'inscrit dans la continuité de la matrice standard de vérification des frais de services extérieurs mis en place lors de la première période d'étude. Il s'agit pour chaque établissement de justifier l'ensemble de son budget de frais de fonctionnement par nature de charge. Ce principe le contraint à devoir justifier dans un niveau de détail facilitant la comparaison entre établissements et entre périodes budgétaires, l'ensemble de son budget de frais

Charges de fonctionnements

FRAIS DE PERSONNEL
PUBLICITE
FRAIS DE DEPLACEMENT
FOURNITURES DIVERSES
TRANSPORT/VENTES
SERVICES EXTERIEURS
PTT
ENTRETIEN
LOCATIONS MATERIEL NET
ENERGIE
PRIME D'ASSURANCES
TOTAL TAXES
REDEVANCES
PROVISIONS COMMERCIALES
TOTAL AUTRES FRAIS GENERAUX
AMORTISSEMENTS
LOYERS
COUTS DE DISTRIBUTION

de fonctionnement. En outre l'établissement ne dispose plus de la possibilité de budgéter sur une nature de frais généraux, des frais autres que ceux définis dans la matrice des sous-natures de charges (exemple : budgéter des sous-natures de frais de services extérieurs sur une nature de charge publicité)

Cette standardisation des vérifications, entraîne à partir du budget 2007, la mise en place par le contrôle de gestion **de coefficients de dépenses standard sur le budget de frais généraux**. Ainsi, chaque « **sous nature** » **de charge** (exemple : les frais de routage pour la publicité) se **voit attribuer un coefficient standard de dépense sur le budget de nature de charge** (dans notre exemple des frais de routage, le coefficient de dépense doit se situer entre 8 et 12% du montant total du budget de publicité). Ce dispositif entraîne une rationalisation et une homogénéisation des pratiques budgétaires sur les frais généraux des établissements. Chaque écart à ces coefficients de dépenses doit être justifié, de telle sorte que la **norme de tolérance** budgétaire du contrôle de gestion devienne progressivement celle définie par les coefficients standards.

Tableau 27 : Décomposition du budget de dépenses de fonctionnement

BUDGET 2005 ETABLISSEMENT En Keuros		H 2003	B 2004	PR 2004	B 2005	PR2004 -B2004	PR2004 /B2004	B2005 -PR2004	B2005 /PR2004
PUBLICITE	Publicité nationale	-362,0	-370,0	-370,0	-224,0	0,0	100,0	146,0	60,5
	Routage	-42,0	-56,0	-52,0	-40,0	4,0	92,9	12,0	76,9
	Porte ouverte					0,0		0,0	
	Agendas, calendriers	-17,0	-25,0	-24,0	-16,0	1,0	96,0	8,0	66,7
	Autres cadeaux clients	-14,0	-14,0	-12,0	-8,0	2,0	85,7	4,0	66,7
	Publicité presse		-2,0	0,0	-1,0	2,0		-1,0	
	Salon	-8,0		-2,0	-80,0	-2,0		-78,0	4 000,0
Total		-443,0	-467,0	-460,0	-369,0	7,0	98,5	91,0	80,2
FRAIS DE DEPLACEMENT	DE	-27,0	-28,0	-25,0	-24,0	3,0	89,3	1,0	96,0
	Chef des ventes	-39,0	-40,0	-28,0	-9,0	12,0	70,0	19,0	32,1
	Responsable Service commercial					0,0		0,0	
	Responsable Logistique					0,0		0,0	
	Responsable administratif					0,0		0,0	
	Approvisionneur					0,0		0,0	
	Délégués commerciaux	-43,0	-48,0	-21,0	-9,0	27,0	43,8	12,0	42,9
	Chauffeurs					0,0		0,0	
	Autres	-10,0	-11,0	-3,0	-3,0	8,0	27,3	0,0	100,0
	Péages	-10,0	-12,0	-15,0	-15,0	-3,0	125,0	0,0	100,0
	Réception de tiers	-6,0	-10,0	-4,0	-3,0	6,0	40,0	1,0	75,0
Distributeur de boisson	-5,0	-5,0	-4,0	-6,0	1,0	80,0	-2,0	150,0	
Convention régionale		-9,0			9,0		0,0		
Total		-140,0	-163,0	-100,0	-69,0	63,0	61,3	31,0	69,0
TRANSPORT SUR VENTES	Sec					0,0		0,0	
	Transporteur x	-767,0	-861,0	-820,0	-474,0	41,0	95,2	346,0	57,8
	Transporteur y					0,0		0,0	
	Transporteur z					0,0		0,0	
	total Sec	-767,0	-861,0	-820,0	-474,0	41,0	95,2	346,0	57,8
	Frais/Surgelé					0,0		0,0	
	Transporteur x	-808,0	-874,0	-801,0	-892,0	73,0	91,6	-91,0	111,4
Transporteur y					0,0		0,0		
Transporteur z					0,0		0,0		
total F/S	-808,0	-874,0	-801,0	-892,0	73,0	91,6	-91,0	111,4	
Total	-1 575,0	-1 735,0	-1 621,0	-1 366,0	114,0	93,4	255,0	84,3	
FOURNITURES	Cartons	-55,0	-54,0	-50,0	-40,0	4,0	92,6	10,0	80,0
	Films	-37,0	-37,0	-35,0	-28,0	2,0	94,6	7,0	80,0
	Coiffes palettes	-17,0	-17,0	-15,0	-12,0	2,0	88,2	3,0	80,0
	papier facture	-21,0	-27,0	-27,0	-22,0	0,0	100,0	5,0	81,5
	papier listing	-20,0	-23,0	-23,0	-19,0	0,0	100,0	4,0	82,6
	fournitures de bureau	-46,0	-50,0	-55,0	-44,0	-5,0	110,0	11,0	80,0
	Petits outillages	-20,0	-18,0			18,0		0,0	
	Vêtements de travail	-22,0	-21,0			21,0		0,0	
	Produits anti légionellose			-14,0	-20,0	-14,0		-6,0	142,9
	Total	-238,0	-247,0	-219,0	-185,0	28,0	88,7	34,0	84,5
ENTRETIEN	Entretien VL					0,0		0,0	
	DE				-1,0	0,0		-1,0	
	Chef des ventes	-6,0	-3,0	-4,0	-2,0	-1,0	133,3	2,0	50,0
	Délégués commerciaux	-40,0	-22,0	-26,0	-17,0	-4,0	118,2	9,0	65,4
	Logistique					0,0		0,0	
	<i>sous-total Entretien VL</i>	<i>-46,0</i>	<i>-25,0</i>	<i>-30,0</i>	<i>-20,0</i>	<i>-5,0</i>	<i>120,0</i>	<i>10,0</i>	<i>66,7</i>
	Entretien PL	-52,0	-25,0	-31,0	-22,0	-6,0	124,0	9,0	71,0
	Entretien Matériel d'exploitation	-68,0	-86,0	-75,0	-67,0	11,0	87,2	8,0	89,3
	Entretien Chambre froide	-63,0	-84,0	-74,0	-65,0	10,0	88,1	9,0	87,8
	Entretien Construction et agencem	-66,0	-64,0	-58,0	-58,0	6,0	90,6	0,0	100,0
	Entretien Matériel de bureau et info	-30,0	-34,0	-33,0	-33,0	1,0	97,1	0,0	100,0
	Achats Vêtements Travail			-28,0	-14,0	-28,0		14,0	50,0
	Achats Petit Outillage			-17,0	-8,0	-17,0		9,0	47,1
Nettoyage			-115,0	-106,0	-115,0		9,0	92,2	
Total	-325,0	-318,0	-461,0	-393,0	-143,0	145,0	68,0	85,2	
LOCATION MATERIEL	Location VL					0,0		0,0	
	DE	-7,0	-7,0	-7,0	-6,0	0,0	100,0	1,0	85,7
	Chef des ventes	-21,0	-21,0	-21,0	-12,0	0,0	100,0	9,0	57,1
	Délégués commerciaux	-93,0	-106,0	-100,0	-77,0	6,0	94,3	23,0	77,0
	Logistique					0,0		0,0	
	<i>sous-total Entretien VL</i>	<i>-121,0</i>	<i>-134,0</i>	<i>-128,0</i>	<i>-95,0</i>	<i>6,0</i>	<i>95,5</i>	<i>33,0</i>	<i>74,2</i>
	Location PL	-711,0	-818,0	-772,0	-636,0	46,0	94,4	136,0	82,4
Location Matériel d'exploitation	-36,0	-19,0	-27,0	-23,0	-8,0	142,1	4,0	85,2	
Location Matériel de bureau et info	-36,0	-45,0	-50,0	-50,0	-5,0	111,1	0,0	100,0	
Total	-904,0	-1 016,0	-977,0	-804,0	39,0	96,2	173,0	82,3	
SERVICES EXTERIEURS	Honoraire de recouvrement	-18,0	-10,0	-24,0	-18,0	-14,0	240,0	6,0	75,0
	Honoraire de recrutement	-3,0	-20,0	-24,0	-15,0	-4,0	120,0	9,0	62,5
	Autres honoraires			-2,0	-3,0	-2,0		-1,0	150,0
	Dératisation	-10,0	-12,0	-20,0	-18,0	-8,0	166,7	2,0	90,0
	Traitement des déchets	-43,0	-38,0	-50,0	-45,0	-12,0	131,6	5,0	90,0
	Véritas	-5,0	-5,0	-5,0	-5,0	0,0	100,0	0,0	100,0
	Valise de laboratoire	-6,0	-10,0	-6,0	-6,0	4,0	60,0	0,0	100,0
	Nettoyage	-104,0	-121,0	-16,0	-11,0	105,0	13,2	5,0	68,8
	Prestation beauvallet (Viande)	-36,0	-37,0	-36,0	-24,0	1,0	97,3	12,0	66,7
	Nexia/biberonnage	-23,0	-24,0	-24,0	-6,0	0,0	100,0	18,0	25,0
	Surveillance	-11,0	-12,0	-8,0	-9,0	4,0	66,7	-1,0	112,5
	Autres	-22,0	-9,0	-22,0	-11,0	-13,0	244,4	11,0	50,0
Total	-281,0	-298,0	-237,0	-171,0	61,0	79,5	66,0	72,2	

2) La mise en place **d'un dispositif de « rationalisation des frais de personnel »** fait suite aux difficultés exprimées par la direction générale, quant au suivi de ces charges. Comme nous l'avons précisé *supra*, les frais du personnel intérimaire connaissent une croissance forte au cours de la première période d'étude. En outre, la direction exprime également une inquiétude à l'égard de primes exceptionnelles, versées en fin d'année par certains établissements.

Pour maîtriser l'évolution de ces charges, et affiner la compréhension de ce budget, le contrôle de gestion développe pour le budget 2005, une matrice dite de « rationalisation des frais de personnel. L'analyse des frais de personnel s'envisage en deux temps : l'analyse du réalisé prévisionnel de l'année en cours (N) par rapport au budget de l'année en cours (N), puis, l'analyse du budget de l'année (N+1) avec le réalisé prévisionnel de l'année (N) Cette méthode d'analyse se traduit par deux typologies de matrices associées.

S'agissant de la première matrice, il s'agit pour chaque établissement de justifier, à partir du mois de septembre, le prévisionnel des frais de personnel de l'année en cours, par rapport à son budget.

Ce système vise à palier une des difficultés du budget qui consiste à anticiper l'activité de l'année future, à partir d'une année non achevée. Cette difficulté est d'ailleurs accrue au niveau des frais de personnel, puisque les primes, les indemnités de départs en retraite et de ou les régularisations, sont très souvent constatées sur ces 3 derniers mois.

La détection du *slack* budgétaire présumé pour l'année à venir, s'établit dans un premier temps par une compréhension fine des dépenses réalisées et prévisionnelles de l'année en cours. Ceci de façon à ce que les écarts identifiés entre le prévisionnel et le budget de l'année en cours puissent être pris en compte dans la réalisation du budget de l'année à venir.

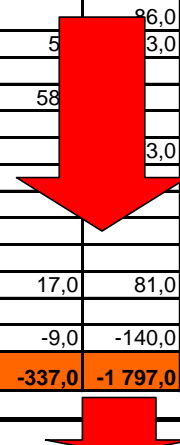
Le tableau 28, ci-dessous, illustre concrètement la décomposition de l'écart entre prévisionnel et budget des frais de personnels d'un établissement. Ces écarts identifient par exemple, le « malus taxe handicapés » de la section analytique 010 (Administration de l'établissement) qui contribue à expliquer 40 K€ d'écart au budget. Les indicateurs

situés dans la deuxième partie du tableau présentent, par section analytique les ratios d'écart entre budget et réalisé prévisionnel. A partir de ces écarts sur l'année prévisionnelle en cours, le contrôle de gestion dispose des points d'attention à analyser pour le budget à venir.

Tableau 28 : décomposition de l'écart entre le budget et le prévisionnel 2004 des frais de personnel

Rationalisation Prévisionnel 2004/Budget 2004

Sections analytiques	0010	SEC			FRAIS/SURGELE			TOTAL
		0410	0423	0510	0410	0421	0423	
BUDGET 2004	-762,0	-128,0	-408,0	-1 582,0	-106,0	-1 053,0	-505,0	-4 544,0
Augmentation générale des salaires								0,0
Changement rémunération des délégués commerciaux				86,0				-86,0
Ecart sur Primes Forfaitaires			5	3,0		13,0	1,0	22,0
Création postes non budgétés								0,0
Postes budgétés non réalisés			58		10,0			68,0
Indemnité départ retraite non prévue								0,0
Transaction non prévue				3,0				-73,0
Dépassement sur intérim						-5,0	-25,0	-30,0
Remplacement absences imprévues								0,0
Ecart sur primes								0,0
Malus taxe handicapés	-40,0							-40,0
Suppression de postes	27,0		17,0	81,0		15,0	8,0	148,0
Mi temps thérapeutique	5,0							5,0
Soldes de tous comptes	-64,0		-9,0	-140,0		-9,0		-222,0
Prévisionnel 2004 rationalisé	-834,0	-128,0	-337,0	-1 797,0	-96,0	-1 039,0	-521,0	-4 752,0



	0010	SEC			FRAIS/SURGELE			TOTAL
		0410	0423	0510	0410	0421	0423	
Prévisionnel 2004/BUDGET 2004	109,4	100,0	82,6	113,6	90,6	98,7	103,2	104,6
Prévisionnel 2004 - BUDGET 2004	-72,0	0,0	71	-215	10	14	-16	-208

Concernant la seconde matrice (Cf, Tableau 29, ci-dessous), il s'agit pour l'établissement de justifier, par section analytique, l'écart entre le prévisionnel de l'année en cours (N) avec le budget de l'année N+1. Par ce travail de « rationalisation » des écarts, l'établissement est amené à se positionner explicitement sur son budget et à justifier les écarts par rapport à un prévisionnel.

Tableau 29 : décomposition de l'écart entre le prévisionnel 2004 et le budget 2005 des frais de personnel

Rationalisation Budget 2005 / Prévisionnel 2004

	0010	SEC			FRAIS/SURGELE			TOTAL
		0410	0423	0510	0410	0421	0423	
PR2004	-834,0	-128,0	-337,0	-96,0	-1 039,0	-521,0	-521,0	-3476
Coûts 2004 non récurrents à enlever								
Indemnité départ retraite								0,0
Transaction				73,0				73,0
SDTC	64,0		9,0	140,0		9,0		222,0
Malus taxe handicapés	40,0							40,0
								0,0
								0,0
<i>sous-total (données négatives)</i>	<i>104,0</i>	<i>0,0</i>	<i>9,0</i>	<i>213,0</i>	<i>0,0</i>	<i>9,0</i>	<i>0,0</i>	<i>335,0</i>
Coûts supplémentaires 2005								
Augmentation générale des salaires	-9,0	-2,0	-7,0		-3,0	-14,0	-9,0	-63,0
Changement rémunération des délégués commerciaux								0,0
Création postes suite transfert CA					-43,0			-341,0
Suppression postes suite transfert CA		39,0			8,0	76,0	33,0	569,0
Autres création postes						-42,0		-42,0
Autres suppression postes	140,0		8,0	27,0		87,0	22,0	527,0
Indemnité départ retraite								0,0
Ecart variation CP	45,0							45,0
Gain intérim	14,0							14
Mise en place inrèressement collectif	-8,0	-2,0	-7,0	-21,0	-3,0	-15,0	-10,0	132,0
Refacturation TV SRC à ARC	132,0							57,0
Transfert dcx sec=>frais				57,0				0,0
								0,0
<i>sous-total</i>	<i>314,0</i>	<i>35,0</i>	<i>-6,0</i>	<i>402,0</i>	<i>-41,0</i>	<i>92,0</i>	<i>36,0</i>	<i>832,0</i>
BUDGET 2005 rationalisé	-416,0	-93,0	-334,0	519,0	-1 080,0	-420,0	-485,0	-2 309,0

	0010	SEC			FRAIS/SURGELE			TOTAL
		0410	0423	0510	0410	0421	0423	
BUDGET2005/PR 2004	49,9	72,7	99,1	-540,6	103,9	80,6	93,1	66,4
BUDGET2005/BUDGET 2004	54,6	72,7	81,9	-32,8	1 018,9	39,9	96,0	50,8
BUDGET2005 - PR 2004	-288,0	244,0	-238,0	1 558,0	-559,0	101,0	2 991,0	-2 309,0
BUDGET2005 - BUDGET 2004	346,0	35,0	74,0	2 101,0	-974,0	633,0	20,0	2 235,0

Peut-être pour éviter de devoir justifier ces écarts, après trois ans d'utilisation de système de rationalisation, le contrôle de gestion d'Eliance constate une tendance à établir un budget de plus en plus en phase (limitant les écarts) avec le prévisionnel de l'année en cours.

3) À partir de la seconde période d'étude, suite à une demande de rationalisation des investissements de la part de la direction générale, le contrôle de gestion d'Eliance engage des évolutions significatives du processus de contrôle des investissements

budgétaires. Elle consiste en une validation de toutes les demandes supérieures à 1000 euros par la direction régionale et toutes celles supérieures à 5000 euros par la direction nationale. A ceci s'ajoute, à partir de fin 2004, une validation de toutes les factures d'investissement par le contrôle de gestion et la direction générale (si le montant est supérieure à 10 000 euros), puis à partir de 2005, une validation par la direction Organisation & Logistique de tous les devis liés à des dépenses « logistiques ».

En outre, comme évoqué supra, la matrice des moyens logistiques développée par cette direction, contraint dès le budget 2005, les établissements à respecter des standards définis à partir des critères de l'établissement.

De l'avis du contrôle de gestion (en septembre 2007), ce dispositif de validation des demandes et des dépenses d'investissement, aurait contribué à diminuer sensiblement les demandes d'investissement, et à en augmenter le taux de réalisation (supérieur à 80% en 2007).

Conclusion sur la sophistication des moyens de contrôle et de détection du slack budgétaire présumé

Le système de détection du *slack* permet de limiter sa création à condition qu'il fournisse une information suffisamment précise sur la performance (Onsi, 1973 ; Merchant, 1985b). Quel que soit le niveau de complexification des techniques de dissimulation du *slack* budgétaire présumé, la sophistication des moyens de contrôle et de détection du *slack* budgétaire présumé, semble induire, sur la durée de l'étude, un effet dissuasif à la création de *slack* budgétaire par les établissements.

En outre, il semblerait que la complexification des techniques de contrôle et de détection des marges de manœuvre soit liée à celle de la transgression. D'une certaine manière, ce phénomène pourrait finalement être comparable à celui qui prévaut dans la lutte *anti dopage du milieu sportif*, qui connaît également une sophistication croissante de ses moyens de contrôle et de détection en lien avec une complexification croissante des techniques de dissimulation. Ainsi, comme le *dopage*, le *slack* budgétaire n'existerait qu'au travers de sa détection et des moyens de contrôle.

IV. Les sanctions associées à la détection de *slack* budgétaire présumé

Les trois précédentes sections ont permis de révéler, au sein d'Eliance : un dispositif de « *normes de slack budgétaire toléré* » par le contrôle de gestion, des typologies de transgression et des moyens de contrôle et de détection. Le dernier volet de notre étude sur la maîtrise du *slack* budgétaire concerne l'analyse des sanctions associées à sa détection.

Rappelons qu'il **n'est, bien entendu, pas question dans le cadre de cette recherche, de comparer un criminel au collaborateur d'une organisation qui aurait transgressé une norme établie, ou de faire un parallèle entre sanction administrative d'entreprise et peine carcérale.** Il s'agit de porter un regard sur le rôle de la sanction et de ses modalités d'application.

Préalablement à l'analyse de leurs effets, nous proposerons, sur la base de notre observation et de l'analyse de discours, une typologie de ces sanctions.

4.1. Proposition d'une typologie de sanctions inhérentes à la détection de *slack* budgétaire

La revue de littérature de gestion ne nous permet pas de dresser de typologie de sanctions inhérentes à la détection de *slack* budgétaire. Nous proposons, dans cette sous-section de définir une première grille de lecture qui s'appuie sur les catégories de sanctions définies dans le deuxième chapitre.

De manière graduelle, nous distinguons, quatre « macro-catégories » de sanctions : les sanctions positives qui visent à « récompenser » le bon respect de la norme, la tolérance qui consiste en une acceptation d'éventuels écarts à la norme, les sanctions jugées négatives dont l'objectif est d'affirmer la réprobation à la transgression. Enfin, la « stigmatisation » telle que définit par Goffman (1963) où l'« étiquetage » (Becker, 1963) entraîne l'exclusion sociale de l'individu déviant.

La littérature de la criminologie consacrée à l'usage de la peine, nous enseigne qu'une des caractéristiques des sanctions consiste en un « *niveau d'impact négatif* » pour l'individu, « proportionné » au niveau de gravité de l'acte jugé. Ce dernier sera bien entendu variable selon les groupes sociaux et la période.

Selon la même logique, chaque « macro-catégorie » de sanctions *précitées*, fait l'objet selon nous de modalités graduelles dans leurs niveaux de sanction. Nous exposons cette proposition de typologie de sanctions au travers du tableau 30, ci-après.

Notons qu'elle repose sur une interprétation des observations du cas d'Eliance, il ne pourrait donc s'agir d'une typologie applicable à toutes les organisations.

Tableau 30: présentation des sanctions graduelles liées à la détection de slack budgétaire au sein d'Eliance

Réf Sanction	Catégorie de sanction	Niveau de sanction	Exemple de sanction par le contrôle de gestion
P1	Sanction positive	Sanction positive forte	Félicitation « officielle » du contrôle de gestion et/ou d'un membre du comité de direction à l'établissement pour la qualité du budget vis-à-vis des exigences budgétaires de la direction et/ou son « ambition »; ce type de sanction peut se traduire par un niveau de tolérance plus important sur la création de <i>slack</i> budgétaire au cours des périodes à venir.
P2		Sanction positive modérée	Appréciation positive à l'établissement par le contrôle de gestion et/ou d'un membre du comité de direction sur le budget proposé.
T1	Tolérance	Tolérance Forte	Absence de commentaires ou de remarques du contrôle de gestion sur le <i>slack</i> budgétaire détecté
T2		Tolérance modérée	« Simple » remarque du contrôle de gestion à l'établissement sur le constat de déviance, avec ou sans avertissement à la direction générale
N1	Sanction négative	Sanction négative modérée	Demande de révision des objectifs budgétaires et/ou imposition d'objectifs budgétaires (en accord avec la DG)
N2		Sanction négative forte	Imposition des objectifs budgétaires par le contrôle de gestion (en accord avec la DG) et incidence financière exercée sur l'établissement ou le personnel. (exemple : diminution du montant des investissements autorisés et/ou baisse de la part variable des rémunérations)
S1	Stigmatisation	Stigmatisation modérée	Communication sur la pratique de déviance observée, auprès de la direction générale, convocation du directeur d'établissement/ rapport à la direction générale, communication informelle au sein de la direction nationale sur le niveau éthique du déviant.
S2		Stigmatisation forte	Sanction identique à la « sanction modérée » mais avec une communication auprès de l'ensemble de la société

Cette proposition de typologie de sanctions soulève quelques commentaires. Tout d'abord, concernant les sanctions dites « positives », nous distinguons **une première catégorie (Ref P1)** qui consiste en **une félicitation « officielle »** du contrôle de gestion et/ ou d'un membre de la direction par rapport au niveau de réponse aux exigences budgétaires définies par la direction. Dans ce cas, le contrôle de gestion a le sentiment que le budget proposé par l'établissement est juste et répond aux exigences qui lui ont été fixées. Au cours de la construction du budget 2005, deux établissements furent ainsi plébiscités de façon officielle par la direction générale, lors d'un comité des directeurs d'établissement. Leurs budgets ont fait l'objet d'appréciations très positives, qualifiés de « *modèles de justesse, et d'ambition* » et « *d'exemples à suivre* ».

De même que lors de l'élaboration du budget 2006 où un autre établissement fut salué pour la « *rigueur de son budget* » et son « *caractère particulièrement ambitieux* ».

Notons, que de l'avis du contrôle de gestion, une forme de récompense vis-à-vis de ces établissements consiste en une tolérance à la création de *slack* budgétaire toléré plus importante au cours des périodes budgétaires futures.

JP : Qu'est ce qui est fait pour les établissements qui font l'objet de félicitations pour leur rigueur budgétaire. ?

VG : On les épaula peut-être un peu plus que les autres, et je crois que l'on a davantage tendance à être tolérants sur les irrégularités du budget pour ces établissements, que pour ceux qui ont mauvaise presse... C'est normal, je trouve, ils font des efforts, à nous de savoir aussi les récompenser (Véronique G, Contrôleur de gestion, juin 2006).

La deuxième catégorie de sanction positive (Ref P2) est appliquée de façon plus courante que la précédente, puisqu'il s'agit d'appréciations positives exprimées directement auprès établissements sur le budget proposé. Celles-ci émanent du contrôle de gestion, comme d'un membre du comité de direction.

En l'espèce, il peut s'agir des commentaires suivants : « *c'est du bon boulot, vous avez respecté les consignes,* » ; « *il n'y a rien à redire, votre proposition correspond à nos attentes* » ; « *sans commentaires, le budget répond à nos exigences* ».

L'établissement se trouve conforté sur le niveau de qualité de son budget, qui répond aux attentes de la direction.

Les troisième et quatrième catégories concernent les modalités de tolérance à un *slack* budgétaire présumé par le contrôle de gestion. En l'espèce, si le *slack* budgétaire supposé correspond à la norme d'acceptation du contrôle de gestion, aucun commentaire n'est formulé par ce dernier à l'établissement (**Ref T1**). En revanche **si le *slack* budgétaire détecté est à la limite de la norme d'acceptation en montant ou en modalité de création**, le contrôle de gestion peut signifier à l'établissement que le montant détecté accepté ou que la méthode de création de *slack* budgétaire sont **aux limites des normes acceptées (Ref T2)**. Ces commentaires peuvent prendre la forme suivante :

« Ca passe pour cette fois, mais c'est quand même limite votre pratique »,

*« Intégrer des frais d'intérim en service extérieurs, c'est la dernière fois que l'on accepte ça ! »**

« Les taux de marge commerciale sont acceptés, mais ils feront l'objet d'une attention particulière lors du prochain budget »

Les deux catégories suivantes concernent les **sanctions dites « négatives »** vis-à-vis de l'établissement pour lequel du *slack* budgétaire aurait été détecté. Ces sanctions **s'expriment à minima par une demande de révision** (avec l'accord de la direction générale) **du budget proposé** de la part du contrôle de gestion (**Ref N1**) et/ ou l'imposition d'objectifs budgétaires sans négociation avec l'établissement.

A ces sanctions peuvent s'ajouter une incidence financière vis-à-vis du personnel d'établissement (Ref N2). Ceci se traduit par une **baisse des éléments de rémunérations variables** (primes et bonus des cadres d'établissements). Nous avons pu constater ce type de sanction pour les années 2002 et 2005 où, suite à des dépassements excessifs du budget de chiffre d'affaires de certains établissements,

(supérieurs à 350% pour certains), des bonus se sont vu plafonnés⁷⁰ pour le motif d'absence de pertinence des objectifs budgétaires.

Les deux derniers types de sanctions identifiées peuvent être rapprochés de la stigmatisation telle que décrite par Becker (1963) ou Goffman (1963). Rappelons que la stigmatisation consiste à « étiqueter » et exclure socialement le ou les individu(s) déviant(s) (L'individu stigmatisé suppose que sa différence est connue et visible par tous). Notons que ces réactions risquent d'exacerber la déviance au lieu de la réprimer. A l'extrême, en complément des sanctions N1 ou N2, décrites *supra*, l'établissement et plus particulièrement son encadrement (directeur d'établissement, responsable administratif, chef des ventes et responsable logistique) se trouvent « stigmatisés » par les directions nationale et régionales (Ref S1). L'établissement et/ou ses cadres dirigeants sont étiquetés comme déviants, et suspectés d'être malhonnêtes. Dans le cas extrême, ce stigmate peut être porté vis-à-vis de l'ensemble de la société (Ref S2). Lors de l'élaboration budgétaire 2006, suite à plusieurs constats successifs de détection de *slack* budgétaire lors des années précédentes (et à différentes sanctions négatives), un établissement fut « stigmatisé » vis-à-vis de la direction nationale puis des autres établissements. Dans ce cas, le directeur d'établissement, visé personnellement, fut l'objet de remarques sévères et d'une communication informelle sur son niveau d'éthique en premier lieu au niveau de la direction puis auprès de l'ensemble du personnel. Quelques mois plus tard, ce directeur ne faisait plus partie des effectifs de la société Eliance.

Conclusions sur la proposition de typologie de sanctions

Nous entendons ici par sanction, l'ensemble du spectre des réponses apportées par la direction nationale et en particulier le contrôle de gestion face au *slack* budgétaire. Celui-ci s'étend de la récompense à la stigmatisation (négative) du personnel dirigeant de l'établissement.

⁷⁰ Le système de rémunération d'Eliance ne prévoit pas de plafond de la part de rémunération variable assise sur les performances commerciales. En ce sens, l'établissement de règles de plafonnements constitue une baisse significative de la rémunération pour le personnel concerné.

A la lumière de cette proposition de typologie de sanction, nous pouvons nous interroger sur l'autorité de sanction. En effet, comme il a été présenté dans la revue de littérature, une sanction ne s'exprime qu'au travers d'une « autorité » légitime reconnue. Cette autorité légitime se retrouve principalement incarnée par le contrôle de gestion lors de la première période. A partir de la deuxième période de l'étude, la direction générale se voit endosser cette légitimité.

Par ailleurs, il convient de noter que les directions régionales, au même titre que les établissements, se sont vues sanctionnées sur la période, en particulier par l'imposition d'objectifs budgétaires définis par la direction générale et le plafonnement de la rémunération variable suite aux dépassements budgétaires mentionnés *supra*.

Enfin, il est important de relever la multiplicité des rôles endossés par le contrôle de gestion dans ce dispositif de sanction. Selon le contexte, le niveau de rapprochement ou de confiance avec les établissements, ce dernier a pu jouer successivement les rôles d'artisan de la sanction, de conseil auprès de la direction générale, de défenseur ou de médiateur des établissements, lorsque la sanction souhaitée par la direction n'était pas en phase avec son analyse.

4.2. Le bilan de ces sanctions : une efficacité perfectible ?

La sanction marque la sensibilité d'une communauté à la transgression d'une norme. Dans l'étude de cas d'Eliance que doit-on retenir ? Quels sont les effets de ces sanctions, sur les individus considérés comme déviants et plus largement sur la création de *slack* budgétaire ?

La sanction comme réaffirmation de l'autorité et de la norme...

Au-delà de la réprobation, notre analyse révèle la sanction comme une manifestation et une démonstration du pouvoir et de l'autorité de la direction vis-à-vis des établissements. Comme nous l'avons précisé, la première période de l'étude se voit marquée par une relative indépendance des établissements et des directions régionales vis-à-vis de la structure de tête.

Le nouveau directeur général se trouve au début de la deuxième période de l'étude, « *décontenancé* » face aux modes de fonctionnement des établissements qu'il juge souvent « *d'irréalistes* », de « *non conventionnels* », ou « *d'inacceptables* ». A travers l'analyse de discours et notre observation, nous relevons une volonté clairement affichée des membres de la direction de **réaffirmer le rôle et l'importance de la direction nationale d'Eliaance**.

« *Pensez-vous que l'on va rester comme ça, à se laisser marcher dessus par les établissements ?* » avance un des membres du comité de direction à la sortie d'une revue budgétaire de 2004.

« **Il faut faire des exemples**, leur montrer que l'on ne se laissera faire et que maintenant les choses vont changer ! Soyez plus fermes avec eux, **ils nous mènent en bateau** depuis des années ! » souligne un autre membre du comité de direction en s'adressant au contrôle de gestion.

« Maintenant ça suffit, nous avons suffisamment été patients, on leur a laissé une totale liberté, depuis des années, et il faut reconnaître que cela ne fonctionne pas ! On est grignoté par la concurrence chaque année.... Il faut être plus ferme sur ce qu'ils proposent comme budget... On a l'impression des fois qu'ils oublient que l'on est leurs supérieurs hiérarchiques.... » (Le directeur de l'offre, août 2004).

« **Vous allez leur demander de revoir tous leurs budget, ça ne leur fera pas de mal ! Je vais leur montrer qui dirige ici** » adresse le directeur général au contrôle de gestion à la suite d'une pré-revue budgétaire en août 2004.

Ces constats vont ainsi dans le sens de Froment (2005) qui souligne le rôle « *d'institution ou de réinstitution de l'autorité* » de la sanction. Les sanctions observées peuvent également être représentées comme un **instrument de discipline** visant une manifestation du pouvoir au sens de Foucault (1975). Selon lui, la discipline constitue le mécanisme essentiel du pouvoir qui **va fonctionner comme une véritable technologie individualisée**.

La discipline est, au fond, le mécanisme de pouvoir par lequel nous arrivons à contrôler dans le corps social jusqu'aux éléments les plus ténus, par lesquels nous arrivons à atteindre les atomes sociaux eux-mêmes, c'est-à-dire les individus. Techniques de l'individualisation du pouvoir. Comment surveiller quelqu'un, comment intensifier sa performance, multiplier ses capacités, comment le mettre à la place où il sera plus utilisé : voilà ce qu'est, à mon sens, la discipline (Foucault, 1975, p. 191).

Le bon « dressage » des individus s'entend par « *un pouvoir modeste, soupçonneux qui fonctionne sur le mode d'une économie calculée, mais permanente* » (Foucault, 1975). Cet exercice du pouvoir qui s'exerce sur les individus et les entités repose sur trois mécanismes : la surveillance hiérarchique, l'examen et la **sanction moralisatrice**. Rappelons que ce dernier mécanisme met en œuvre cinq opérations différentes : *référer les actes, différencier les individus, mesurer en terme quantitatifs et hiérarchiser, faire jouer la contrainte d'une conformité à réaliser et tracer la limite*.

Cette description de Foucault s'applique assez fidèlement au processus budgétaire d'Eliance. En effet, on retrouve dans ce domaine :

- La construction de normes ou de standards qui servent de référentiel aux acteurs,
- La comparaison et le classement des établissements selon leurs performances budgétaires et le niveau de création de *slack* budgétaire perçu,
- Le mécanisme de récompense ou de punition fondé sur les écarts, à la fois positifs et négatifs, par rapport à la norme de *slack* budgétaire.

...mais qui pose la question de la légitimité de la sanction

La légitimité d'une sanction repose principalement sur son niveau **de lisibilité, d'équité et d'individualisation** (Dubé et Cauchie, 2007; Froment, 2005 ; Kaminski et al, 2007 ; Pires, 2001). Ces conditions nous amènent à nous interroger sur le niveau de légitimité des sanctions appliquées dans le cadre de notre recherche.

Dans notre étude de cas, la sanction repose sur le jugement porté sur le caractère transgressif d'un acte de création de *slack* budgétaire. Comme nous avons tenté de le

démontrer, cette appréciation peut reposer sur une part significative de subjectivité de la part de la direction. En effet, contrairement à un cadre pénal ou administratif, les règles attenantes à la création de marges de manœuvre budgétaires sont implicites et en constante évolution. Le jugement sur le caractère transgressif de ces actes connaît donc un profond changement à partir de la deuxième période de l'étude. **Dès lors, de nombreuses pratiques tolérées deviennent « prohibées » par la direction.** Ce bouleversement entraîne de très nombreux désaccords normatifs entre la direction nationale, les directions régionales et les établissements. Si bien qu'au début de la deuxième période, les établissements soulignent leur incompréhension à la fois sur le jugement du caractère transgressif de l'acte et sur la sanction mise en œuvre. Plusieurs extraits d'entretiens réalisés entre 2005 et 2006 en témoignent. L'analyse de discours révèle **un sentiment d'incompréhension à la fois vis-à-vis des nouvelles règles appliquées par le contrôle de gestion et des sanctions inhérentes à leur transgression.**

Sincèrement nous ne comprenons pas la réaction du contrôle de gestion, nous avons toujours fait comme ça, et là on nous demande de changer nos façons de faire, c'est à n'y plus rien comprendre... On doit tout reprendre, et c'est du boulot ! (Michel P, Responsable administratif en septembre 2005).

Ces changements semblent ainsi trop rapides, pour permettre aux établissements d'appréhender la légitimité des nouvelles règles qui s'appliquent à leurs budgets.

J'imagine que nous sommes pas les seuls à ne pas accepter ce qui ce passe. Je suis d'accord sur le fait que nous étions peut être trop bien habitués, mais quand même, c'est beaucoup trop de changements en quelques mois, surtout quand ça fait plus de vingt ans que l'on fait le même travail !... Des fois, j'ai l'impression que l'on se marche sur la tête (rire), (Alain R, Responsable administratif en novembre 2005)

Les sanctions appliquées par le contrôle de gestion, se traduisent généralement par une demande de remise à plat de l'ensemble du budget de l'établissement.

Le jour où vous vous mettez d'accord sur ce que l'on doit faire ou ne pas faire, vous nous le dites ! Ca fait deux fois que l'on revoit notre budget, et on ne sait toujours pas si ça va vous convenir ? (Matias N, Directeur d'établissement en juillet 2005).

Enfin, la sévérité de certaines sanctions paraît surdimensionnée au regard des changements opérés et de l'incompréhension même des nouvelles règles.

C'était un peu sévère quand même de citer devant tout le monde l'établissement qui n'a pas respecté les règles. Parce qu'en plus, pour être honnête, on ne les comprend pas trop, d'autant qu'elles sont en cours de rodage ! (Véronique G, Responsable administratif en janvier 2006).

Ainsi, la légitimité des nouvelles normes imposées par la direction est difficilement reconnue comme « naturelle » par les autres membres de l'organisation.

Dans un tel environnement, il nous paraît nécessaire de nous interroger sur le rôle et les conséquences de ces sanctions.

Notons qu'au sens de Foucault, une sanction doit obéir à trois conditions : être aussi peu arbitraire que possible, diminuer le désir qui rend le crime attrayant et aménager une modulation temporelle de la peine.

La sanction comme moment de partage et de communication

La sanction peut également être le moyen de provoquer un instant de partage et de communication. En ce sens, à l'extrême, il pourrait s'agir **d'un prétexte** pour rompre une absence de dialogue entre le siège et l'établissement concerné. Ce phénomène a été observé, à plusieurs reprises, vis-à-vis d'établissements dont les résultats ne permettaient pas à la direction de pratiquer une forme d'ingérence. Ces « bons établissements » ont en effet pris l'habitude, lors de la première période d'étude, de faire preuve d'une très forte indépendance vis-à-vis de la direction. Ceci pouvait s'exprimer par la vente de produits non référencés dans le catalogue national, l'absence aux

comités des directeurs d'établissement ou aux réunions régionales, ou encore par le non respect des éléments de cadrage budgétaire.

De l'avis du contrôle de gestion, les formes de sanctions négatives, suite au constat de *slack* budgétaire lors de la deuxième période, ont permis non seulement de réaffirmer l'autorité du siège mais également de faire naître ou renaître des échanges sur la base du désaccord normatif.

La sanction comme point de rupture

Une autre conséquence des sanctions associées à la détection de *slack* budgétaire jugé transgressif, concerne ce que nous avons communément appelé un « point de rupture ». En effet, il apparaît après analyse des dossiers budgétaires des établissements, un « avant » et un « après » l'application de la sanction. Bien évidemment, certains comportements demeurent inchangés, mais de manière générale, nous constatons deux natures d'évolution dans les dossiers budgétaires présentés par les établissements.

1) La première consiste en une **intensification des échanges entre la direction générale et les établissements en phase de conception budgétaire**. Plusieurs responsables administratifs nous ont confié avoir une forme de crainte à l'égard de la direction suite aux formes de sanctions décrites *supra*. Cette *crainte* semblerait les conduire à davantage d'échanges, en particulier avec le contrôle de gestion, lors de la phase d'élaboration budgétaire. Ainsi, même si nous pouvions constater des échanges cordiaux entre les établissements et le contrôle de gestion lors de la première phase d'étude, les questions, les débats, les polémiques en phases de prébudgets n'ont jamais été aussi nombreux que lors de la deuxième phase. Un responsable administratif nous confiera en entretien :

Nous étions bien obligés de vous poser des questions, et d'échanger avec vous, car on ne comprenait rien à votre nouvelle façon de voir le budget... Heureusement que l'on a eu ces échanges à ce moment, car, en 2007,

on serait toujours avec les mêmes problèmes d'incompréhension de vos attentes (Véronique G, responsable administratif, juin 2007).

Nous serions tentés d'interpréter ce phénomène comme un moyen de faire converger les environnements normatifs en matière de *slack* budgétaire entre les établissements et la direction.

2) La seconde nature d'évolution concerne une **justification de plus en plus fine des dossiers budgétaires remis à la direction nationale**. En l'espèce, nous constatons au fur et à mesure, **une tendance des établissements à délivrer « de leur propre chef », de plus en plus de justifications sur leurs propositions budgétaires**. Cette tendance a été confirmée sur les budgets 2006 et 2007 par le contrôle de gestion et par les entretiens avec les responsables administratifs. L'un d'eux nous confie également sa crainte de sanctions de la part de la direction.

Vu ce qui s'est passé les années précédentes, on donne des dossiers bétons, ça a changé en deux ans ! Maintenant on préfère tout justifier que de se retrouver à devoir tout reprendre, ça ne ravit pas tout le monde de devoir tout justifier mais ,comme ça, on a l'esprit plus tranquille. (Marc M, responsable administratif, janvier 2007).

Pour ce responsable administratif comme pour d'autres cadres interrogés, les sanctions exercées ont eu un **effet dissuasif** sur les comportements visant à créer du *slack* budgétaire. Ce constat rejoint finalement les conclusions de Gosh et Crain (1996) et Blanchette (2001) selon lesquels, pour le gestionnaire averse au risque, les sanctions potentielles liées à la découverte de marges de manœuvre seraient plus à craindre que celles qui découleraient d'une mauvaise performance budgétaire.

Conclusion sur les sanctions

De manière graduelle, nous distinguons au sein d'Eliaance, quatre « macro-catégories » de sanctions vis-à-vis de la détection du *slack* budgétaire : celles positives visent à « récompenser » le bon respect de la norme, la tolérance qui consiste en une

acceptation d'éventuels écarts à la norme, celles jugées négatives dont l'objectif est d'affirmer la réprobation à la transgression. Enfin, la « stigmatisation » telle que définie par Goffman (1963) où l' « étiquetage » (Becker, 1963) entraîne l'exclusion sociale de l'individu déviant. De façon générale, la sanction marque la sensibilité d'une communauté à la transgression d'une norme. Dans notre étude de cas, nous en relevons plusieurs impacts. Il peut s'agir d'un moyen de réaffirmer l'autorité de la norme, d'instaurer des instants de partage et de communication ou encore de signifier des instants de rupture et de changement. Ainsi, dans le cadre d'une maîtrise du slack budgétaire, il convient selon nous d'envisager la sanction au regard de l'ensemble de ses impacts, de son niveau de légitimité et de sa dimension d'apprentissage.

Conclusion du chapitre VI

Au travers d'une étude de cas longitudinale, nous avons au cours de ce chapitre tenté d'appliquer le cadre de recherche défini dans la première partie de cette thèse. Celui-ci avait pour objectif : de mettre en lumière la maîtrise du slack budgétaire au sein d'une organisation au travers d'un cadre conceptuel construit sur les bases des théories de la déviance et de la criminologie. A l'issue de cette analyse, de nombreux constats peuvent être établis.

1. Au final, la maîtrise du phénomène de création de marges de manœuvre budgétaires peut s'entendre au niveau de toutes les séquences de notre cadre conceptuel

Tout d'abord au niveau de l'environnement normatif, la mise en place d'une « *norme de slack budgétaire toléré* » influence vraisemblablement la mise en place de marges de manœuvre par les entités opérationnelles. Un budget sans tolérance au slack budgétaire, consiste à considérer comme transgressif toute proposition de création de slack budgétaire

Dans ce schéma, la prise en compte des facteurs d'évolution et de maintien des normes serait probablement nécessaire pour ajuster le niveau de tolérance et autoriser de manière quasi formelle certaines pratiques considérées jusqu'alors comme déviantes mais qui sont dans les faits des pratiques nécessaires voire vitales pour l'organisation.

Ensuite, cette maîtrise du slack budgétaire s'exprime au regard des actions de détection menées par les organes de contrôle. Les techniques de contrôle, l'expérience et le degré de confiance vis-à-vis des managers responsables de budget prend ici tout son sens puisque sans ces dispositifs, il ne serait pas possible de contrôler et donc de piloter ce slack budgétaire.

Enfin, la sanction représente le dernier moyen de maîtrise de la transgression et donc du slack budgétaire. Selon sa forme et son intensité, elle sera un moyen de rappeler le retour à la règle, ou au contraire autoriser un usage concurrent, dont l'impact sera jugé bénéfique pour l'organisation.

2. Les « boucles de rétroaction », identifiées dans notre cadre théorique, l'ont été également dans notre étude de cas

A partir de la revue de la littérature, nous avons identifié plusieurs boucles de rétroaction dans notre cadre de recherche. La première qui concerne l'effet des sanctions sur l'environnement normatif a été observée à différentes reprises notamment lors de la seconde période de l'étude, avec pour conséquence, un durcissement des « normes de slack budgétaire tolérée ».

La seconde, consiste en un effet des sanctions sur la transgression. Au-delà des effets dissuasifs des sanctions sur la transgression, nous avons observé, au cours des deux phases de notre étude, une sophistication des techniques de création de slack budgétaire, qui s'est accompagnée d'une sophistication des techniques de contrôle et de détection.

3. Notre cadre d'analyse semble répondre à une perspective d'évolution des pratiques de création de slack budgétaire...

Nous avons, au cours de notre période d'étude relevé une évolution des normes, des modes de transgression, des contrôles et des sanctions en matière de *slack* budgétaire. Par les différentes boucles de rétroaction précisées *supra*, ce modèle d'analyse nous amène à appréhender ces concepts dans une analyse dynamique.

4. ...Il présente notamment un intérêt dans la compréhension de l'apprentissage organisationnel...

L'évolution des pratiques en matière de slack budgétaire, comme leur partage, semble se développer notamment grâce à l'apprentissage organisationnel. Par ce processus, basé sur les interactions individuelles au fil du temps, les établissements sont amenés à faire converger certaines conceptions des normes ou de pratiques transgressives. Ce phénomène s'observe ainsi tant au niveau interne à l'établissement, lors de l'arrivée d'un nouveau directeur par exemple, ou entre différents établissements par le biais du réseau des responsables administratifs ou des directeurs. En outre, il s'applique également aux fonctions en charge du contrôle, qui tendent à faire évoluer leur dispositif en fonction des échanges avec les responsables administratifs.

De façon plus large, ce cadre de recherche pourrait répondre à l'étude de l'apprentissage d'autres formes de transgression.

5... et s'oriente vers une maîtrise « intelligente » de la transgression et donc du slack budgétaire

La subjectivité, et la complexité des normes de slack budgétaire mises en exergue dans notre étude, nous amènent à relativiser leurs contenus. En effet, les conflits normatifs sur le concept de « *slack budgétaire toléré* » mis en avant nous invitent à la plus grande prudence quant au jugement porté sur la création des marges de manœuvre. Ceci s'exprime en particulier par rapport à certains contrastes voire antagonismes existant entre les établissements, les directions régionales et le siège, en matière de conception de slack budgétaire. Pour une même marge de manœuvre identifiée, certains la considèrent nécessaire, légitime et indispensable, quand d'autres l'envisagent comme un acte malhonnête et dysfonctionnel.⁷¹

71

En outre, cette étude conduit à nous interroger sur le rôle et la fonction des sanctions vis-à-vis du « *slack budgétaire détecté* ». Quel intérêt pour l'organisation de stigmatiser un collaborateur ? Quel est le niveau de légitimité de mes sanctions ? Plus largement, quel est l'objectif d'une sanction ? : Educative, corrective,... ?

Enfin, cette analyse permet également de mettre en lumière le rôle à la fois complexe, ambivalent et changeant du contrôle de gestion sur la durée de l'étude. Ainsi, à mesure de son rapprochement vers la direction générale, nous observons la persistance d'actes d'indulgence voire de complicité avec certains établissements en matière de création de marges de manœuvre.

Synthèse du chapitre VI (1/3)

Le présent chapitre s'articule autour des quatre séquences d'analyse identifiées dans notre première partie. Il s'agit : des normes de *slack* budgétaire, de leurs transgressions, des actions de contrôle et de détection et enfin des sanctions associées. Il vise à appréhender la maîtrise du *slack* budgétaire au travers des deux périodes d'étude identifiées de notre étude de cas.

1) S'agissant des normes de *slack* budgétaire,

a) **Sur la base de notre cadre de recherche défini *supra* et des constats établis à partir de l'étude de cas, nous tentons de présenter ce qui pourrait constituer une « norme de *slack* budgétaire toléré »** au sein d'Eliance. Selon notre analyse, il semblerait que celle-ci repose sur un ensemble de variables complexes, dont les déterminants (identifiés) seraient : **le montant de *slack* budgétaire perçu** par le contrôle de gestion, son motif et son moyen de création. **Cette conception répond à un faisceau d'indices** et rejoint les perspectives interactionnistes et ethnométhodologiques, selon lesquelles **les normes résultent des interprétations des individus**. Par ailleurs, il apparaît que la complexité des déterminants d'une norme de *slack*, comme la multiplicité de ses interprétations possibles, aboutissent très souvent à des désaccords normatifs entre les établissements, les directions régionales et le siège.

b) **S'agissant des normes de *slack* budgétaire perçues par les établissements,** il semble que **leur proximité semble favoriser l'existence d'une conception de la norme de « *slack* toléré »** relativement identique. Leurs interactions favorisent au cours du temps l'évolution et la convergence d'une telle conception. Par ailleurs, deux logiques de construction sous-tendent la proposition de *slack* budgétaire d'un établissement. La première consiste en **une recherche de consensus, entre les cadres**, sur les besoins et le niveau d'activité anticipé à partir desquels des « *marges de sécurité* » sont définies collectivement¹. La deuxième, à partir d'une anticipation des réactions des directions régionales et nationale consiste à ajuster ces marges de manœuvre.

c) **Pour finir, nous révélons différents facteurs de maintien et d'évolution de la norme :** le caractère dissuasif des sanctions, l'antériorité et les croyances associées aux normes, le degré de justification associé à l'existence de la norme, le niveau de légitimité de ceux qui rappellent la norme, les enjeux financiers et stratégiques associés à la norme. Enfin, nous identifions trois natures d'évolution de la norme : « **l'adoucissement** », « **le durcissement** » et « **LI substitution** » d'une norme par une autre

Synthèse du chapitre VI (2/3)

2) Concernant la transgression des normes de slack, notre étude s'articule autour de trois objectifs :

a) **Présenter les techniques de création de slack budgétaire identifiées lors de notre observation participante.** En l'espèce, il s'agit de techniques de « dissimulation » du chiffre d'affaires prévisionnel, de la marge commerciale prévisionnelle, et de simulation de charges de fonctionnement prévisionnelles et des charges d'investissement prévisionnelles. Nous constatons en premier lieu, que la plupart des techniques repérées et tolérées au cours de la première période d'étude sont progressivement considérées **comme « moins acceptables »** au cours de la deuxième période d'étude par les membres¹ de la direction nationale. Cette évolution pourrait traduire, selon nous, une modification des « *normes de tolérance au slack budgétaire* » par les acteurs d'Eliance. L'intolérance porterait ici plus particulièrement sur les « modes de création » que sur les montants et serait liée aux changements de style managérial décrits dans le chapitre précédent.

En second lieu, l'analyse de ces techniques et des discours des cadres d'établissements semble rejoindre la théorie du « *crime opportunity* » précisée dans notre revue de littérature. Ainsi, plus que des causes individuelles, ce sont des raisons pratiques qui déterminent le choix des techniques de création budgétaire. L'utilisation de certaines techniques de création de *slack* budgétaire, non tolérées sur la deuxième période pourrait être ainsi expliquée **par « l'effet d'aubaine »**.. En outre, il convient de remarquer que le développement de certaines techniques pourrait être également le fruit d'un phénomène d'apprentissage.

b) **Identifier les modalités d'apprentissage des techniques de transgression.** A partir de deux exemples, nous identifions une forme d'apprentissage interne aux établissements et une autre, inter établissements. **Loin d'être des preuves d'un phénomène d'apprentissage de techniques de création de *slack* budgétaire**, ces exemples illustrent néanmoins l'évolution des comportements et l'appropriation d'une « *normalité locale* » par le phénomène de socialisation des individus.

c) **Mettre en exergue, les motifs de la transgression.** En ce qui concerne l'accord normatif, les motivations de l'établissement consistent en « un effet d'aubaine » pour réduire la difficulté de la tâche et/ou optimiser sa rémunération puisque, pour les cadres et les commerciaux, une large part de celle-ci est assujettie au niveau de performance budgétaire. Lors d'un désaccord normatif, l'établissement juge ce *slack* budgétaire justifié et considère qu'il devrait être toléré par la direction. Dans ce cadre, il s'agit d'un moyen de lutte contre l'incertitude, de motivation du personnel,

Synthèse du chapitre VI (3/3)

3) Concernant le contrôle et la détection de slack budgétaire, notre étude répond à deux objectifs :

a) **Identifier les moyens de contrôle et de détection du slack budgétaire par le contrôle de gestion.** Au travers de notre observation participante et des entretiens menés postérieurement, quatre moyens ont été identifiés : les outils spécifiques, les méthodes d'analyse, l'expertise métier et la connaissance des établissements, et enfin, le degré de confiance entre le contrôle de gestion et les cadres d'établissements.

b) **Mettre en lumière les évolutions des pratiques de contrôle en lien avec une sophistication des techniques de création de slack budgétaire.** Parallèlement à une montée en puissance des techniques de dissimulation du *slack* budgétaire, nous observons au cours du temps une sophistication des moyens de détection et de prévention de la création de marge de manœuvre budgétaire. Celle-ci s'exprime en particulier lors de la deuxième période d'étude. Par ailleurs, qu'elle soit issue de la complexification des techniques de dissimulation du *slack* budgétaire présumé, comme de l'évolution des pratiques managériales, la sophistication des moyens de contrôle et de détection du *slack* budgétaire présumé semble induire, sur la durée de l'étude, un effet dissuasif à la création de *slack* budgétaire par les établissements

4) Pour finir, s'agissant des sanctions, après avoir mis en relief une typologie de sanctions inhérentes à la détection de slack budgétaire, en révélant les sanctions positives, la tolérance, les sanctions négatives et la stigmatisation, nous identifions une série d'impacts sur l'organisation et ses acteurs. Au-delà de la réprobation, notre analyse révèle la sanction comme une manifestation et une démonstration du pouvoir et de l'autorité de la direction vis-à-vis des établissements. Elle peut dans ce cas poser la question de sa légitimité et également être le moyen de provoquer un instant de partage et de communication. A l'extrême, il pourrait s'agir **d'un prétexte** pour rompre une absence de dialogue entre le siège et l'établissement concerné. Enfin, la sanction peut également s'avérer comme un instant de rupture, qui marque le changement.

Synthèse de la partie II

La deuxième partie de ce document s'articule autour de deux chapitres. Le premier s'attache à présenter la société Eliance et les deux périodes d'étude identifiées. Le second vise à appréhender la maîtrise du slack budgétaire autour des quatre séquences d'analyses identifiées dans notre première partie. Il s'agit des normes de *slack* budgétaire, de leurs transgressions, des actions de contrôle et de détection et enfin des sanctions associées.

Eliance est une société de distribution de produits pour la « restauration hors foyers ». Elle est implantée sur l'ensemble du territoire national au travers d'une vingtaine d'établissements répartis au sein de trois directions régionales. Son siège intègre toutes les fonctions centrales de l'organisation dont le contrôle de gestion. La construction du budget repose sur un système de « *navettes budgétaires* » entre le siège, les directions régionales et les établissements au travers duquel, le contrôle de gestion prend une place prépondérante. L'étude révèle deux périodes différenciées : la première se situe entre les années 2000 et 2004, la seconde entre les années 2004 et 2006. Suite à l'arrivée d'un nouveau directeur général en 2004, la société connaît une série de fortes évolutions managériales (redéfinition d'une stratégie générale, mise en place de nombreux indicateurs de performance, évolution du dispositif budgétaire) et connaît en parallèle de profonds changements au niveau des modes d'élaboration et de contrôle du budget.

Sur la base de notre cadre de recherche défini *supra* et des constats établis à partir de l'étude de cas, nous tentons de présenter ce qui pourrait constituer une « *norme de slack budgétaire toléré* » au sein d'Eliance. Selon notre analyse, il semblerait que celle-ci repose sur un ensemble de variables complexes, dont les déterminants (identifiés) seraient : le montant de *slack* budgétaire perçu par le contrôle de gestion, son motif et son moyen de création. S'agissant des normes de *slack* budgétaire perçues par les établissements, il semble que leur proximité favorise l'existence d'une conception de la norme de « *slack toléré* » relativement identique. Leurs interactions facilitent au cours du temps, l'évolution et la convergence d'une telle conception. Pour finir, nous révélons différents facteurs de maintien et d'évolution de la norme : le caractère dissuasif des sanctions, l'antériorité et les croyances associées aux normes, le degré de justification associé à l'existence de la norme, le niveau de légitimité de ceux qui rappellent la norme, les enjeux financiers et stratégiques associés à la norme. Enfin, nous identifions trois natures d'évolution de la norme : « l'adoucissement », « le durcissement » et « la substitution » d'une norme par une autre

Synthèse de la partie II (suite)

En ce qui concerne la transgression des normes de slack, notre étude s'articule autour de trois objectifs : présenter les techniques de création de slack budgétaire identifiées lors de notre observation participante, identifier les modalités d'apprentissage des techniques de transgression et mettre en exergue les motifs de la transgression.

S'agissant du contrôle et la détection de slack budgétaire, quatre moyens de contrôle et de détection ont été identifiés : les outils spécifiques, les méthodes d'analyse, l'expertise métier et la connaissance des établissements et enfin, le degré de confiance entre le contrôle de gestion et les cadres d'établissements. En outre, parallèlement à une montée en puissance des techniques de dissimulation du *slack* budgétaire, nous observons au cours du temps, une sophistication des moyens de détection et de prévention de la création de marge de manœuvre budgétaire. Celle-ci s'exprime en particulier lors de la deuxième période d'étude.

Enfin, s'agissant des sanctions, après avoir mis en relief une typologie de sanctions inhérentes à la détection de slack budgétaire, en révélant les sanctions positives, la tolérance, les sanctions négatives et la stigmatisation, nous identifions une série d'impacts sur l'organisation et ses acteurs. Au-delà de la réprobation, notre analyse révèle la sanction comme une manifestation et une démonstration du pouvoir et de l'autorité de la direction vis-à-vis des établissements. A l'extrême, il pourrait s'agir d'un prétexte pour rompre une absence de dialogue ou un moyen de rupture, qui marque le changement.

Conclusion générale

Cette recherche a tenté de contribuer à l'étude des moyens de maîtrise du *slack* budgétaire à partir d'un cadre d'analyse issu des théories de la déviance et de la criminologie et d'un matériau empirique issu de notre participation en tant que contrôleur de gestion au sein d'une société de distribution de produits de restauration hors foyer. Dans cette conclusion générale, nous proposons une mise en perspective en exposant les contributions de cette recherche en termes d'apports théoriques, ses limites, ainsi que des pistes de prolongements ultérieurs.

1. Les contributions théoriques de cette recherche

L'objet de cette partie est d'en discuter les principaux apports. Nous nous placerons au niveau de la méthodologie employée et des construits théoriques énoncés.

1.1. Les apports méthodologiques

L'évolution de notre problématique de recherche précédemment évoquée et la conviction que l'étude du *slack* budgétaire requiert une étude *in vivo* du fait du phénomène de désirabilité sociale⁷² (mis en avant par Blanchette (2001) et pointé lors de nos premiers entretiens exploratoires) nous a conduit à adopter une démarche de recherche fondée sur une observation participante et la réalisation d'entretiens menés auprès du personnel avec lequel s'est instaurée, sur la durée, une relation de confiance. Les données recueillies par le biais de cette démarche nous amènent aujourd'hui à renforcer notre conviction sur le fait que l'étude du *slack* budgétaire peut difficilement

⁷² Lorsque les individus sont questionnés sur des dilemmes éthiques, les gens aiment généralement montrer une image favorable d'eux-mêmes et ont tendance à renier ou à minimiser les comportements qui leur semblent indésirables socialement (Blanchette, 2001, p249).

s'entreprendre à distance, hors contexte, en recherchant des preuves statistiques et « objectives » venant en appui des énoncés produits. Il convient sans doute de préciser notre pensée sur ce dernier point. Le recours à la théorie des statistiques n'est naturellement pas en soi le problème. Nous soulignons simplement que la méthodologie de recherche employée doit être en cohérence avec l'objet de recherche et, également, permettre d'en éclairer des facettes jusqu'à présent demeurées dans l'ombre. Le choix d'une démarche quantitative nous aurait contraint à l'usage de questionnaires qui eu égard à la sensibilité et la subjectivité du sujet auraient difficilement été comparables et objectivables. En outre, la compréhension d'un tel contexte, et la révélation de données sensibles ne peuvent s'entreprendre sans un minimum de temps passé au sein d'une organisation et une réelle proximité avec ses acteurs. Ainsi, la double démarche d'observation participante et d'entretiens menés auprès des acteurs de l'organisation nous paraît riche d'enseignements.

Concernant notre cadre d'analyse, il s'agit, bien entendu, d'une nature exploratoire et donc perfectible. Elle comporte de nombreuses limites sur lesquelles nous reviendrons. Toutefois, elle constitue une tentative pour aborder différemment les actes jugés transgressifs. En effet, cette démarche conduit tout d'abord à considérer une déviance au travers de normes, de schémas de transgression, de modalités de contrôle et de détection et enfin de sanctions associées. Ce faisant, cette démarche analytique nous amène à nous interroger sur l'ensemble des composantes de ce que nous appelons communément déviance. En particulier l'environnement normatif, objet de conflits, de compromis et de négociations, qui révèle avant tout les intérêts d'un groupe d'individus. Cette question de légitimité apparaît de surcroît lorsque nous constatons une évolution rapide voire radicale des pratiques managériales d'une période à l'autre.

Enfin, il nous est apparu enrichissant, après l'analyse des entretiens de pouvoir examiner le point de vue des déviants et des « normalisateurs ». Cette double approche nous a permis de croiser des visions divergentes et d'affiner notre interprétation globale du phénomène.

Le troisième apport méthodologique de notre recherche réside dans la possibilité qu'elle offre de conceptualiser des pratiques « souterraines ». Cette méthodologie employée nous a permis de parvenir à une conceptualisation renouvelée de la question du *slack* budgétaire. Il est souvent reproché, à juste titre, aux recherches centrées sur des études de cas de ne pas pouvoir prétendre à une forme de généralisation des résultats produits. Pourtant, nous pensons que ce cadre d'analyse peut répondre à d'autres études sur cet objet de recherche comme vis-à-vis d'autres formes de déviance.

Notre méthodologie de recherche place les pratiques « souterraines » des acteurs de ces relations sur le devant de la scène. Ces dernières sont de surcroît analysées sous des angles différents puisque notre étude se place à la fois du côté des « normalisateurs » et des populations déviantes.

1.2. Les construits théoriques énoncés

Ce travail de recherche aura été l'occasion de produire des concepts nouveaux : « *la norme de slack budgétaire tolérée* », « *les modes* » et les « *motifs de création du slack budgétaire* », « *les sanctions associées à l'identification du slack budgétaire* », « *le niveau de sanction associé à la détection de slack budgétaire* »...

Nous nous sommes également appuyés sur de nombreuses théories, piochées au hasard de nos lectures et, souvent, au gré des conseils qui nous ont été prodigués. Ces théories ont été étudiées en fonction de leur degré d'adaptation avec l'avancement de notre processus de théorisation : les théories de la déviance, les théories de la peine, théorie du « crime opportunity » etc.

Tous ces concepts ont joué un rôle dans le façonnement de notre modèle de maîtrise du *slack* budgétaire. Nous espérons, par leur explicitation, avoir assuré une lisibilité dans le cheminement qui a conduit à son élaboration. Nous retiendrons de cette thèse l'idée d'une maîtrise presque « naturelle » du *slack* budgétaire, par le biais des concepts de normes de contrôle et de sanctions associées, ces concepts, cadre d'analyse de la déviance, peuvent vraisemblablement être utilisés pour l'étude d'autres phénomènes

transgressifs au sein des organisations. Nous proposons dès lors d'en discuter la portée théorique.

La littérature associe souvent une connotation négative à la création de marge de manœuvre budgétaire, la décrivant fréquemment comme un comportement dysfonctionnel voire malhonnête du gestionnaire qui cherche à servir ses propres intérêts au détriment de ceux de son organisation (Baiman, 1982 ; Belkaoui, 1985 ;, 1989 ; Dunk, 1995 ; Hopwood, 1972 ; Lowe et Shaw, 1968 ; Lukka, 1988 ; Merchant, 1985 ; Nouri, 1994 ; Nouri et Parker, 1996 ; Onsi, 1973 ; Schiff et Lewin, 1970 ; Waller, 1988). Nos constatations jettent un doute sur la perception de la littérature. Le gestionnaire (représenté par les cadres d'établissements) est amené à créer une marge de manœuvre budgétaire pour faciliter l'atteinte de son budget mais également pour pallier aux risques, faire face à l'incertitude et motiver son personnel. Il existerait des motifs légitimes de création de *slack* budgétaire pour lesquels le contrôle de gestion se doit d'être un des principaux régulateurs. Cette capacité de tolérance au *slack* budgétaire se fonde nécessairement sur une « technologie de détection », et « d'appréhension des motifs » pour lesquels la connaissance des équipes opérationnelles comme de l'activité de l'organisation restent deux des principaux vecteurs. Notre interprétation rejoint le constat d'Honoré (2006) selon lequel le contrôle aurait un véritable rôle à jouer dans le pilotage de la déviance.

En outre, il convient selon nous, de mettre en avant le rôle des conflits normatifs qui naissent au sein des organisations. Notre recherche révèle en effet, une évolution de la conception de la « *norme de slack budgétaire toléré* » par le contrôle de gestion. Celle-ci serait le fruit de conflits de légitimité où les croyances (déjà identifiées par Tocqueville) auraient un rôle prédominant.

Par ailleurs, notre étude a révélé l'existence de « sous-cultures déviantes » en matière de création de *slack* budgétaire. Ce concept pourrait selon nous permettre d'étudier d'autres formes de phénomènes transgressifs, comme celles des fraudes internes. Les comportements transgressifs seraient ainsi le fruit d'un apprentissage (Becker, 1963) et

d'un système normatif particulier qui rendrait certains comportements tolérés dans une communauté, et transgressif vis-à-vis du reste de la « *société civile* ».

Une saine gestion budgétaire s'avère être un outil indispensable pour l'entreprise désireuse d'aboutir à une utilisation plus efficiente de ses ressources. Cette gestion financière inclut notamment la gestion du *slack* budgétaire. Celui-ci doit être maîtrisé pour permettre à l'entreprise d'innover, de faire face à l'incertitude, de motiver le personnel, tout en limitant les excès et l'abondance de ressources.

2. Les limites de la recherche

La méthodologie employée comporte naturellement des limites qu'il convient d'analyser. Nous souhaitons en particulier discuter deux d'entre elles qui apparaissent comme spécifiques à notre situation de recherche. Elles s'ajoutent aux limites bien connues associées à toute étude de cas sur lesquelles il nous semble inutile de revenir.

Le choix des thèmes émergents de notre recherche ainsi que le processus de recueil des données ont été orientés par la production d'analyses validées régulièrement avec certains acteurs du terrain et par les données secondaires dont nous disposions. En revanche, il ne nous a pas été possible, à l'issue de notre travail d'écriture de thèse, d'obtenir une validation de l'ensemble de nos construits théoriques par les acteurs de ce terrain. En effet, suite à un rachat de la société en 2006, la moitié des membres du comité de direction dont le directeur du contrôle de gestion et le directeur général en poste ont quitté la société Eliance. La familiarité que nous avons acquise avec les pratiques de ces acteurs ainsi que l'étendue et le caractère sensible des données recueillies n'auraient pas manqué de ressortir et sans doute d'étonner, voire d'inquiéter les nouveaux protagonistes. En effet, notre participation au terrain et notre travail de recherche n'ont jamais été soumis à un cadre juridique. Il nous a semblé préférable de ne pas courir le risque de devoir ajouter des contraintes formelles à la publication de nos résultats, de surcroît pour une étude déjà anonymisée à la demande de la direction

générale de l'époque. Toutefois, nous souhaitons nuancer la portée de cette limite par trois arguments. D'une part, la plupart de nos analyses intermédiaires ont été validées par les acteurs du terrain, en particulier les contrôleurs de gestion. D'autre part, les données secondaires, comme les différentes catégories d'acteurs interrogés nous ont permis d'appliquer un principe de triangularisation des données (cf, chapitre sur la méthodologie). Enfin, nous espérons que la lisibilité du cheminement menant à l'élaboration de ces construits théoriques apparaît dans le travail de rédaction de la thèse.

La deuxième limite concerne les modalités de mise en œuvre de cette méthodologie. Le chercheur est seul face à un matériau empirique d'une très grande richesse et complexité. Il contribue partiellement à le créer par le rôle qu'il joue au sein du système d'activités étudié. Le choix d'orienter la thèse sur la déviance et la criminologie a conduit à négliger des thèmes qui auraient mérité des développements complémentaires. Nos expériences respectives en tant que contrôleur de gestion au sein d'Eliance et comme consultant en management nous ont très certainement influencés sur notre façon d'aborder cette problématique. Ainsi, sur la base de ces mêmes données certains pourraient peut être expliquer l'élaboration du *slack* budgétaire au travers *des théories : de la contingence, de la confiance, ou de l'agence*. De même, en dépit de nos efforts répétés pour multiplier les points de vue différents et croiser nos données avec différentes sources d'information, notre point de vue est essentiellement axé autour du contrôle de gestion qui selon nous cristallise au sein d'Eliance les exigences de la direction en terme de construction budgétaire.

3. Les perspectives ultérieures esquissées par notre recherche

3.1. L'étude d'aspects plus ciblés de la transgression et du *slack* budgétaire

La transgression fait seulement l'objet d'un traitement bienveillant quand elle est liée à l'innovation (Alter, 1993 ; 2000 ; 2002), mais cette approbation reste problématique,

puisque la reconnaissance d'une nécessaire transgression ne s'accompagne pas d'une acceptation de ces pratiques. Le modèle d'analyse que nous avons bâti - bien que perfectible- pourrait être utilisé pour l'étude d'autres formes de déviance.

Seule une infime partie des données collectées a été employée dans le cadre de cette thèse. Notre recherche n'a pas épuisé la richesse du matériau empirique recueilli au cours de notre participation au terrain. L'orientation de notre théorisation dans le champ du *slack* budgétaire nous a conduit à négliger des thèmes qui ont émergé au cours de notre processus de recherche. Aussi, à partir de ces données, une réflexion peut certainement être menée sur l'influence de la confiance, les formes de complicité ou l'apprentissage de la transgression.

De même, nous souhaitons développer des études de cas ciblées sur d'autres formes de déviance, afin d'analyser leurs enjeux au sein des organisations. En particulier, l'analyse de la phase aval à l'élaboration budgétaire comme les formes transgressives d'utilisation du budget nous semblent un terrain intéressant pour faire ressortir l'ensemble des propriétés liées à ces concepts encore peu étudiés. Dans la même veine, il y aurait également beaucoup à dire sur l'analyse des formes de déviance liées à la mise en place de nouveaux indicateurs de performance.

3.2. Travailler aux retombées pratiques de notre recherche

En premier lieu, cette recherche a contribué à façonner notre vision du contrôle de gestion et de ses enjeux. Dans le cadre de nos prochaines missions de conseil sur la définition ou l'optimisation de modèles de contrôle de gestion, il nous semble intéressant, voire nécessaire d'intégrer un mode de gouvernance pertinent des formes de déviance au sein des organisations. En effet, de par les limites de tout système normatif, la transgression nous apparaît définitivement nécessaire pour faire évoluer les mentalités, les habitudes, ou les techniques obsolètes. Mais celle-ci doit s'accompagner d'un dispositif de maîtrise qui lui permette de s'exprimer dans une dynamique vertueuse. Ainsi, il nous semblerait peut-être pertinent de mettre en place au sein des organisations, des instances de détection des formes de transgressions, destinées à promouvoir et à accélérer leurs passages en « *norme acceptée* ». Par ailleurs, dans le domaine de la gestion budgétaire, les écueils constatés inhérents à l'intégration ou

l'élimination du *slack* budgétaire nous amènent à imaginer d'autres formes d'élaboration ou d'utilisation d'un budget. Dans la même veine, il y aurait également beaucoup à faire sur les modes de rémunération du personnel commercial sous une forme décorrélée du budget.

En second lieu, cette recherche a également contribué à façonner notre vision de l'enseignement du contrôle de gestion. Nous souhaitons, de façon complémentaire à notre activité de consultant pouvoir partager avec des étudiants notre expérience acquise en tant que contrôleur de gestion ou lors de missions de conseil réalisées sur les problématiques actuelles du domaine.

La finalité de l'enseignement du contrôle de gestion consiste selon nous à former des managers et non des techniciens de l'analyse d'écart. Il s'agit de permettre aux étudiants de construire des démarches et des méthodologies visant à répondre à des problématiques toujours différentes dans la vie organisationnelle et qui doivent nécessairement tenir compte du contexte. La déviance constitue un élément central de cette réflexion. Pour être maîtrisée, la transgression nécessite d'être pensée. Une remise en cause ou du moins, une réflexion sur les normes en vigueur au sein des environnements de contrôle peut dans ce contexte s'avérer nécessaire. La création de *slack* budgétaire serait un phénomène déviant parmi d'autres, pour lequel le contrôle de gestion doit prendre un rôle majeur dans son niveau de maîtrise. Ainsi, son rôle n'est pas uniquement de détecter et de sanctionner la présence de marge de manœuvre, mais également de porter une réflexion et des orientations sur les normes en vigueur et dans certains cas de « favoriser » des comportements transgressifs nécessaires au bon fonctionnement de l'organisation.

En troisième lieu, nous souhaitons répondre favorablement « à l'invitation » de Chanlat et Babeau (2008), qui exhorte les chercheurs en sciences de gestion à reconsidérer le phénomène transgressif. Aussi, nous avons entamé en parallèle de la rédaction de cette thèse la réalisation de deux articles de recherche directement tirés de la présente étude du *slack* budgétaire. Le premier vise à souligner l'importance des comportements jugés transgressifs et des conflits de légitimité au sein des organisations. Le second tente d'analyser le rôle du contrôle de gestion sur la maîtrise du *slack* budgétaire.

3.3. De façon plus large

Nous avons jusqu'à présent analysé les axes de recherche et les contributions pratiques sur lesquels il est sans doute possible de nous engager rapidement. Nous voulons conclure sur une perspective plus large, en mettant l'accent sur l'empreinte que ce travail de thèse laissera assurément sur nos recherches futures.

Notre thèse est un chemin qui nous aura amenés à nous écarter de certains concepts classiques utilisés en sciences de gestion et à nous interroger, de façon très large, sur le sens des conflits normatifs, la nécessité des transgressions et le rôle d'une sanction.

A l'issue de cette recherche, nous disposons d'une réflexion méthodologique exploratoire - et perfectible -, et de la volonté de prendre pour objet de recherche l'étude de certains aspects de la vie sociale des acteurs des organisations. Enfin, nous avons à l'esprit la conception du crime proposée par Durkheim :

Classer le crime parmi les phénomènes de sociologie normale,, ce n'est pas seulement dire qu'il est un phénomène inévitable quoique regrettable, dû à l'incorrigible méchanceté des hommes ; c'est affirmer qu'il est un facteur de la santé publique, une partie intégrante de toute société saine. (Durkheim, 1973, p. 66)

Celle-ci nous semble nécessaire pour aborder des travaux de recherche en contrôle. Avec tout cela, nous disposons pour nos travaux ultérieurs d'un cadre d'étude qui nécessite encore d'être affiné et consolidé. C'est en ce sens que nous souhaitons orienter nos futures recherches, même s'il est assurément trop tôt pour dire où ce thème nous orientera.

Bibliographie

A

Adam G.L., Lamont B.T. (2003), Knowledge management systems and developing sustainable competitive advantage, *Journal of Knowledge Management*, vol 7 pp. 142-154.

Alexander F., Staub H. (1931), *The criminal, the judge and the public: a psychological Analysis*, New York, Macmillan.

Alter N. (1990), *La gestion du désordre en entreprise*, l'Harmattan.

Alter N. (1993), « Innovation et organisation : deux légitimités en concurrence », *Revue française de Sociologie*, XXXIV, n° 2.

Alter N. (2000), *L'innovation ordinaire*, Paris, PUF.

Alter N. (2002), *Les logiques de l'innovation*, Paris, éditions La Découverte.

Alter N. (2003), *Régulation sociale et déficit de Régulation, La théorie sociale de Jean Daniel Reynaud, Débats et prolongements*, La découverte.

Angle, H.L., Perry J.L. (1981), « An empirical assessment of organizational commitment and organizational effectiveness ». *Administrative Science Quarterly*, (March) : pp. 1-14.

Angot, J. et Milano P. (2003), « La collecte des données et la gestion de leurs sources », *In Méthodes de recherche en management*, dir. R.-A. Thiétart, Paris, Dunod, pp. 169-223.

Antle R., Eppen. (1985), « Capital rationing and organizational slack in capital budgeting», *Management Science*, (February): pp. 163-74.

Argyris C. (1952), *The impact of Budgets on People*. The Controllershship Foundation New York, p. 25.

Argyris C. (1953), « Human problems with budgets », *Harvard Business Review*, Vol 31, n°1.

Argyris C., Schon D. (1978), *Organizational Learning: a theory of Action Perspective*, Addison-Wesley.

Argyris C., Putman R. et Mc Lail Smith D. (1985), *Action Science*, Jossey Bass.

Aristote. (1979), *Ethique à Nicomaque*, Paris.

Arkin R.M., Maruyama G.M. (1979), « Attribution, affect and college exam performance ». *Journal of Educational Psychology*, 17(1) :pp. 85-93.

Arrow, K. J. (1985), *The economics of agency. In Principals and Agents: The Structure of Business*, J.W. Pratt and R. J. Zeckhauser, eds. Harvard Business School Press: Boston, pp. 37-51.

B

Babeau O et Chanlat J-F. (2008), « La transgression une dimension oubliée de l'organisation », *Revue Française de gestion*, N°183/2008.

Badinter R., (1991), Préface, *Des délits et des peines*, Paris, Flammarion.

Baier V.E., March J.G., Saetren H., (1988), *Décision et mise en oeuvre : une série d'ambiguïté*, Décisions et organisations, J. G. March (éd), Paris, Ed d'Organisation,

Bailey M.N., Bartelsman E.J., and Haltiwanger J. (1996), « Downsizing and productivity growth: Myth or reality ? » *Small Business Economics*, n° 8: pp. 259-278.

Baiman S. (1982), "Agency Research in Managerial Accounting: A Survey", *Journal of Accounting Literature*, pp. 154-213.

Baiman S., et Evans J.H. (1983), «Predecision information and participative management control systems », *Journal of Accounting Research*, (Autumn): pp. 371-395.

Baiman S., et Lewis B.L. (1989), « An experiment testing the behavioral equivalence of strategically equivalent employment contracts ». *Journal of Accounting Research* .pp. 1-20.

Baiman J., and Sivaramakrishnan K. (1991), «The value of private pre-decision information in a principal-agent context». *The Accounting Review*, (October): 747-66.

Baumard P., Donada C., Ibertj., et Xuereb J-M. (2003), *La collecte des données et la gestion de leurs sources*, In Méthodes de recherche en management, dir. R.-A. Thiétart, Paris, Dunod, pp. 224-225.

Baumeister R.F., Hearton T.F, et Tice D.M. (1993), « When Ego Threats Lead to Self Regulation Failure : Negative Consequences of High Self-Esteem », *Journal of Personality and Social Psychology*, vol 64, p141- 156.

Beagle J, and Myers T. (1996), “*The necessity of downsizing*”. *Adhesives Age* (May): 8.

Beccaria C. (1764), *Des délits et des peines*, Paris, Flammarion, (réédition 1991).

Becker H. (1963), *Outsiders, New York, The Free Press ; tr. fr. Outsiders études de la sociologie de la déviance*, Paris, Métailié.

Belkaoui, A. (1985), «Slack Budgeting Information Distortion and Self-esteem», *Contemporary Accounting Research*, vol 2, 1985, pp. 111- 123.

Belkaoui A. (1989), *Behavioral Accounting, The Research in Practical Issues*, New York : Kuorom Books.

Bennett T. (1986), *A decision-making approach to opioid addiction*, in D. B. Cornish, R. V. Clarke (éd.), *The reasoning criminal*, New York/Berlin, Springer Verlag.

Bennet B., et Robinson S. (2004), « The Past, Present and Future of Workplace Déviance Research », in J. Greenberg (Ed.), *Organizational Behaviour: The State of the Science*, 2nd edition, Lawrence Erlbaum Associates Publishers.

Berland N. (2002), *Le contrôle budgétaire*. Repères- La découverte.

Besson M., Lonning H., Mendoza C. (2004), « Les directeurs commerciaux face au processus budgétaire »; *AFC-CCA*.

Bidault F. (1998), Comprendre la confiance : la nécessité d’une nouvelle problématique, *Economies et Sociétés*, série Sciences de Gestion, n° 8-9, pp. 33-46.

Bigley G. A., Pearce J.L. (1998), « Stainig for shared meaning in organisational science : problems of trust and distrust », *Academy of Management Review*, Vol. 23, n° 3, July, pp.405-421.

Birnberg, J.G., Frieze L.H., and Shields M.D. (1977), « The role of attribution theory in control systems ». *Accounting, Organizations and Society*, 2(3): pp. 189-200.

Birnberg J.G. and Snodgrass C. (1988), « Culture and Control: a field study», *Accounting Organizations, and Society*, 13: pp. 447-464.

Blanchette D. (2001), *Etude de l'influence du raisonnement moral du gestionnaire sur sa propension à créer une marge de manoeuvre budgétaire*, Thèse de doctorat d'administration université du québec à Montréal.

Blumer H. (1962), « *Society as Symbolic Interaction* » in Arnold Rose (editor) *Human Behavior and Social Processes : An Interactionist Approach* (Boston : Houghton Mifflin Company, p. 188.

Bollecker M. (2001), *Les système d'information différenciés et contrôle des services opérationnels : Une analyse empirique des mécanismes organisationnels de contrôle et du rôle des contrôleurs de gestion*, Thèse de doctorat en Sciences de gestion, Université Nancy

Bollecker M. (2004), *Les contrôleurs de gestion, l'histoire et les conditions d'exercice de la profession*, L'harmattan, Paris.

Boudon R. (1990), *L'art de se persuader*, Paris, Fayard.

Bornarel F., Roux K. (2007), « La relation inter-organisationnelle dans un contexte d'impartition de compétences : l'éclairage du lien confiance » – contrôle. *XVIème Conférence Internationale de Management Stratégique*.

Bouquin H. (1994), *Les fondements du Contrôle de Gestion* ; PUF.

Bouquin H. (2005), *Les fondements du Contrôle de Gestion* ; PUF.

Bouquin H., et al (2005) : *Les grands auteurs en Contrôle de Gestion : EMS*.

Bourgeois J. (1981), « On the measurement of organizational slack ». *Academy of Management Review*, 26: 2939.

Bourgeois L.J., and Singh J.V. (1983), « Organisational slack and political behavioural within top management teams », *Academy of Management Proceedings*, pp.43-47.

Bourguignon A., Malleret V., H Norreklit. (2002), « *L'irréductible dimension culturelle des instruments de gestions : l'exemple du tableau de bord et du balanced scorecard* », *Comptabilité Contrôle Audit*, mai 2002, Numéro Numéro spécial Aspects Internationaux, pp. 7-60.

Briers M., et Hirst. (1990), « The role of Budgetary Information in Performance Evaluation », *Accounting Organizations and Society*, vol 15.n°4, pp. 373-398.

Brodeur J.P. (2005), « La sanction dans ses différents états. Convergences et oppositions » *Informations sociales*, 2005/7, N°127, pp. 6-11.

Brownell P. (1981), « Participation in budgeting, locus of control and organizational effectiveness ». *The Accounting Review*, (October): pp. 844-60.

Brownell P. (1982a), « Participation in the budgeting process: When it works and when it doesn't ». *Journal of Accounting Literature* 1: pp. 124-53.

Brownell P. (1982b.), « A field study examination of budgetary participation and locus of control », *The Accounting Review*, (October): pp. 766-77.

Brownell P., Dunk A.S, (1991), « Task uncertainty and its interaction with budgetary participation and budget emphasis: Some methodological issues and empirical investigation ». *Accounting, Organizations and Society*, 16(8): pp. 693-703.

Brownell P, McInnes M. (1986),« Budgetary participation, motivation, and managerial performance ». *The Accounting Review*, (October): pp. 587-600.

C

Calton J.M. (1998), « Trust in organizations: frontiers of theory and research », *Business and Society*, Vol37, N3, september, pp. 342-346.

Cammann C. (1976), « Effects of the use of control systems ». *Accounting, Organizations and Society* 1(4): pp. 301-313.

Cartuyvels (2007), «La criminologie et ses objets paradoxaux : retour sur un débat plus actuel que jamais ?», *Déviante et Société*, Vol 31 N°4, pp. 445-464.

Castel R. (1973), *Le Psychanalysme*, Paris, Maspéro.

Chantraine G., Kuhn A., Mary P., Vacheret M. (2007), « L'état en retrait, trente ans d'usages des peines (Belgique, Canada, France, Suisse) »; *Déviante et Société*, Vol 31 N°4, pp. 505-526.

Cheng J., Kesner I. (1997), « Organizational slack and response to environmental shifts: The impact of resource allocation patterns », *Journal of Management*, 23(1): pp. 1-18.

Chiapello. E (1990), Contrôleur de gestion, comment concevez-vous votre fonction ? », *Echanges*, n°92, pp 7-11.

Child J. (1972), Organization Structure, Environment and Performance: The role of Strategic Choice, *Sociology*, pp. 2-22.

Chow C. (1983), « Providing incentives to limit budgetary slack ». *Cost and Management*, (September- October): pp. 37-41.

Chow C., Cooper J., Haddad. (1991), « The effects of pay schemes and ratchets on budgetary slack and performance: A multiperiod experiment». *Accounting, Organizations , and Society*, 16 (1): pp. 47-60.

Chow C., Cooper J., and Waller W.S. (1988), « Participative budgeting: Effects of a truth-inducing pay scheme and information asymmetry on slack and performance ». *The Accounting Review*, (January): pp. 111-122.

Chow, C., Kato Y., Merchant K.A. (1996), « The Use of Organizational Controls and Their Effects on Data Manipulation and Management Myopia: A Japan VS U.S Comparison », *Accounting, Organizations and Society*, pp. 175 -192.

Christensen J. (1982), « The determination of performance standards and participation ». *Journal of Accounting Research (Autumn)*: pp. 589- 603.

Cohen A. (1955), *Delinquent Boys: The culture of the Gang*, Free Press.

Cohen A. (1966), *La deviance*, Prentice-Hall, Inc., Englewood Cliffs, New Jersey (réédition, édition J. Duculot, 1971).

Cohen L., Felson M.(1979), « Social Change and Crime Rate Trends : a Routine Activity Approach », *American Sociological Review*, p. 44 .

Collins F. (1978), « The interaction of budget characteristics and personality variables with budgetary response attitudes ». *The Accounting Review*, (April): pp. 324-35.

Coughlan AT., Schmidt R.M. (1985), « Executive compensation, management turnover, and firm performance: An empirical investigation ». *Journal of Accounting and Economics*, 7 : pp. 43-66.

Cour des Comptes. (2009), *Rapport sur les résultats et la gestion budgétaire de l'état pour l'année 2008*.

Cour des Comptes. (2008), *Rapport sur les résultats et la gestion budgétaire de l'état pour l'année 2007*.

Crossan M., Inkpen A. (1995), The subtle art of Learning though alliances, *Business Quarterly*, 60(2) pp. 68-78.

Crozier M. (1963), *Le phénomène bureaucratique*; éditions du seuil.

Crozier M., Friedberg E. (1977), *L'acteur et le système*, Paris, 1977.

Cusson M. (1990), *Croissance et décroissance du crime*, Paris, PUF.

Cusson M. (1992), « *Déviance* » article du *Traité de sociologie* PUF sous la direction de Raymond Boudon, chapitre 10, pp. 389-422.

Cyert R., March J. (1963), *The Behavioral Theory of the Firm (2nd ed.)* 1992. Blackwell Publishers: Cambridge, MA.

Cyert R., March J., Macintosh N.B. (1978), « A new approach to design and use of management information ». *California Management Review*, (Fall): pp. 82-92.

Cyert R., March J., Macintosh N.B. (1981), « A tentative exploration into the amount and equivocality of information processing in organizational work units ». *Administrative Science Quarterly*, (June) : pp. 207-24.

D

Danziger R. (1995), « 25 ans de contrôle de gestion : l'homme et la fonction », *in le Pen C. et alii , Paris Dauphine ; vingt cinq ans de sciences d'organisation*, Masson, pp. 90-103.

David et al (2000), *Les nouvelles fondations des sciences de gestion*, FNEGE.

Dearden J. (1973), *Cost accounting and Financial Control Systems*, Addison -Wesley Publishing.

Debuyst C. (1990), "Pour introduire une histoire de la criminologie : les problématiques de départ", *Déviance et Société*, 14, pp. 347-376.

Debuyst C. (1995), Les savoirs diffus et préscientifiques sur les situations-problèmes au XVIIIème siècle, in Debuyst C., Digneffe F., Labadie J.M., Pires A.P., *Histoire des savoirs sur le crime et la peine. T.1. Des savoirs diffus à la notion de criminel né*, Bruxelles, Ottawa, Montréal, DeBoeck-University, PUO, PUM, pp. 71- 135.

Demeulenaere P. (2003), *Les normes sociales, entre accords et désaccords*, *Sociologie*, PUF.

Dent J.F. (1991), « Accounting and organizational cultures: A field study of the emergence of a new organizational reality ». *Accounting, Organizations and Society*, 16(8): pp. 705-32.

Dictionnaire Robert (2005).

D'Iribarne P. (1989), *La logique de l'honneur*, Paris, édition du Seuil.

Doblin S. (1999), « le contrôleur de gestion, animateur, communicateur, pédagogue, et ... contrôleur », *Echanges*, n°159, pp.15 -18.

Doron et Parot (2007), *Dictionnaire de psychologie*, sous la direction de Doron et Parot, PUF.

Drucker-Godard C., Ehlinger S., Grenier C. (2003), *Validité et fiabilité de la recherche*, in *Méthodes de recherche en Management*, R-A Thiétart et coll., Dunod, 2ème édition, pp. 257-287.

Dubé R. Cauchie J-F. (2007), « Enjeux autour de l'évolution du droit criminel moderne, quand les variations de la périphérie défient l'autorité redondante du centre », *Déviance et Société*, vol. 31, N°4, pp. 465-485.

Duizendstraal A., Nentjes A. (1994), Organizational slack in subsidized non profit institutions, *Publics Choice*, 81, pp. 297-321.

Dunk A.S. (1993), « The effect of budget emphasis and information asymmetry on the relation between budgetary participation and slack ». *The Accounting Review*, (April): pp. 400-410.

Dunk A.S. (1995), « The joint effects of budgetary slack and task uncertainty on subunit performance ». *Accounting and Finance*, (November): pp. 61-75.

Dunk A.S. (1998), « Antecedents of budgetary slack: A literature review and synthesis » *Journal of Accounting Literature*.

Dupriez P., Simons S. (2000), « La résistance culturelle Fondements, applications et implications du management interculturel », Bruxelles, Ed. De Boeck Université, coll. « Management ».

Durkheim E. (1895), *Les règles de la méthode sociologique*, 11^{ème} édition 2002, PUF, Paris.

Durkheim E. (1925), *L'éducation morale*, Paris, PUF 1967, nouvelle édition (édition originale de 1925).

Durkheim E. (1973), *De la Division du travail Social*, Paris, PUF

Durkheim E. (1967), *Thèse sur la détermination du Fait Moral*, Communication à la société française de philosophie, séance du 11 février 1906. Repris dans *Sociologie et Philosophie*, Paris, P.U.F.

Drury J.C. (1985), *Management and Cost Accounting*, London: VNR.

E

Eisenhardt K. (1989), « Agency theory: An assessment and review ». *Academy of Management Review*, 14 (1): pp. 57-74.

Elias N. (1977), *La civilisation des mœurs*, Paris, Hachette, coll. « Pluriel ».

Enriquez E. (1997), *Les jeux de pouvoir et du désir dans l'entreprise*, Paris, Desclée de Brouwer.

F

Fayol H. (1916), *Administration industrielle et générale*, *Bulletin de la société de l'Industrie minérale*, Paris (reed. Dunod, 1979).

Ferreira L.D., Merchant K.A. (1992), « Field research in management accounting and control: a review and evaluation », *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, N°4, 1992.

Ferréol G. (1995), sous la direction de, *Dictionnaire de sociologie*, Paris, PUF.

Ferri E. (1881), *Sociologia Criminale*, Torino, Utet.

Fishbein M., Ajzen I. (1975), *Belief, Attitude, Intention and Behavior*, Addison-Wesley.

Forgues B., Vandangeon- Derumez. (2003), « Analyses Longitudinales », *In Méthodes de recherche en management*, dir. R.-A. Thiétart, Paris, Dunod, pp. 422-448.

Fortin J; Mandron A., Vezina. (1999), *Pratiques de contrôle budgétaire* ; Editions Guérin.

Foucault M. (1975), *Surveiller et Punir. Naissance de la Prison*, Paris, Gallimard.

Foucault M. (1976); *La volonté de savoir*, Paris, Gallimard.

Fredy- Planchot A. (2002), « l'indiscipline au travail : une marque de compétence ? » *Revue de gestion des ressources humaines*, n°44, pp. 35-44.

Froment J.C. (2005), « L'autorité et la sanction. Sous l'angle de la philosophie du droit », *Informations sociales*, 2005/7, N° 127, p. 60-67.

G

Gagliardi P. (1991), « Culture and management training: Closed minds and change in managers belonging to organizational and occupational communities. In *Organizational Symbolism*», edited by B. Turner Berlin: DeGruyter.

Galbraith J. (1973), *Designing Complex Organizations*, Reading, Mass : Addison-Wesley.

Galbraith J. (1974), « Organization design: An information processing view. *Interfaces* (May): 25-39. Gold, B. 1982. Robotics, programmable automation, and international competitiveness ». *IEEE Transactions on Engineering Management*, (November): 135-46.

Gardner D.G ., Pierce J.L. (1998), « Self-Esteem and Self-Efficacy Within the Organizational Context », *Group and Organization Management*, vol 23, pp. 48-70.

Garfinkel H. (1967), «*Studies in Ethnomethodology*», Prentice-Hall, Englewood Cliffs, (Trad. fr., Paris, PUF, 2007).

Germain C. (2007), *L'architecture des systèmes de contrôle de gestion : une analyse du rapport entre les budgets et les systèmes de mesure de la performance*. 28ème Congrès de l'Association Francophone de Comptabilité: Poitiers.

Ghosh D., Crain T.L. (1996), « Experimental Investigation of Ethical Standards and Perceived Probability of audit on intentional Noncompliance », *Behavioral Research in Accounting*, vol 8 supplément, pp. 219-244.

Goffman E. (1963), *Stigmate*, Paris, édition de Minuit, réédition 1975.

Goold M., Campbell A. (1987), *Stratégie and Styles : the Role of the Center in Diversified Corporations*, Basic Blackwell.

Govindarajan V. (1986), « The Impact of Participation in the Budgetary Process in Management Attitude and Performance: Universalistic and Contingency Perspectives », *Decision Sciences*, pp. 496-516.

Greenberg J. (1987), « Reactions to Procedural Injustice in Payment Distributions: Do the Means Justify the ends? », *Journal of Applied Psychology*, vol. 72, pp.561-568

Greenberg J. (1990), «Employee Theft as a Reaction to Underpayment Inequity: The Hidden Cost of Pay Cuts», *Journal of Applied Psychology*, vol.75, n°5, pp. 561-568.

Greenberg J. (1993), «Stealing in the Name of Justice: Informational and Interpersonal Moderators of Theft Reactions to Underpayment Inequity», *Organizational Behavior and Human Decision Processes*, vol. 54, pp. 81- 103.

Guillebaud J.C. (2003), *Le goût de l'avenir*, Paris, Seuil.

H

Habermas J. (1988), *Le discours philosophique de la modernité*, Paris, Gallimard.

Halioui K., Leclère D. (2008), "Budgetary Slack and Effectiveness of the Control: A Configurational Approach", *Euro-mediterranean economics and finance review*, Vol. 3, N°2, Second Quarter, pp. 96-120.

Hamel G. (1998), « Opinion, Stratégie, Innovation and the Quest for Value », *Sloan Management Review*, hiver, pp. 7-14.

Hirst M.K., Lowy S.M. (1990), « The Linear Additive and Interactive Effects of Budgetary Goals Difficulty and Feedback on Performance », *Accounting, Organizations and Society*, pp. 425-436.

Hobbes T. (1958), *Leviathan*, London, Oxford University Press.

Hofstede G. (1987), *Les différences culturelles dans le management*, les éditions d'organisation.

Hollinger R.C., Clark J.P. (1982), « Employee Deviance : A response to the Perceived Quality of the Workplace », *Work and Occupations*, n°10, pp. 97-114.

Hollinger R.C (1986), « Acts against the Workplace: Social Bonding and Employee Deviance», *Deviant Behaviour*, n°7, pp. 53-75.

Homgren C.T. (1982), *Cost Accounting: A Managerial Emphasis Englewood Cliffs, NJ: Prentice Hall*.

Homgren C.T., Foster G., Datar S.M. (1997), *Cost Accounting; A managerial Emphasis, Ninth Edition (Englewood Cliff : Prentice Hall)*.

Honoré L. (2000), « Figures de la transgression des règles dans l'entreprise », *Annales des Mines, Gérer et Comprendre*, n°61.

Honoré M. (2002), « Déviance, discipline et gestion du risque comportemental », *Revue Sciences de Gestion*, n°35, pp. 111-136.

Honoré L. (2006), « Déviance et contrôle des comportements », *Finance Contrôle Stratégie*, Volume 9, n°2 pp 63- 67.

Hopwood A.G. (1972), « An empirical study of the role of accounting data in performance evaluation ». *Journal of Accounting Research*, (Supplement): pp. 156-82.

Hopwood A.G. (1987), « The Archaeology of Accounting Systems », *Accounting Organizational and Society*, pp. 207-234.

Hough M., Mayhew P. (2004), « l'évolution de la criminalité à travers deux décennies du british crime survey », *Déviance et Société*, Vol. 28, No 3, pp. 267-284.

Hugues E.C. (1997), « Work and Self », initialement publié dans JH. Roher, M. Sherif (eds): *Social Psychology at the Crossroads*, New York, Harper and Row, 1951, pp. 313-323, In *Le regard sociologique*, dir. J-M. Chapoulie, Paris, EHESS, pp. 75-85.

Hume. (1993), *Traité de la nature humaine*, Paris, Garnier- Flammarion.

I

Ingham, M. (1994). L'apprentissage organisationnel dans les coopérations, *Revue Française de Gestion*, Janvier-Février, pp. 105-121.

Ingham M., Mothe, C. (2003), Apprentissages et confiance au sein d'une alliance technologique ; *XIIème Conférence de l'Association Internationale de Management Stratégique*.

INSERM. (2005), *Les troubles des conduites chez l'enfant et l'adolescent*, Paris, Editions de l'INSERM.

J

Jones T.M., Ryan L.V. (1998), « The effects of organizational Forces on Individual Morality : Judgment, Moral Approbation, and Behavior », *Business Ethics Quaterly*, vol 8 pp. 431-445.

Jordan H. (1998), «Planification et contrôle de gestion en France en 1998 » *Cahier de recherche*, HEC.

K

Kaminski D., Snaken S., Van de Kerchove M. (2007), « Mutation dans le champ des peines et de leur exécution », *Déviante et Société*, vol31, n°4, pp. 487-504.

Kanter R.M. (1977), *Men and Women of the Corporation*, New York, NY: Basic Books.

Kellerhals J., Modak M., Perrenoud D. (1997), *Le sentiment de justice dans les relations sociales*, Paris PUF, 1997.

Kenis I. (1979), « Effects of Budgetary Goals Characteristics on Managerial Attitudes and Performance », *The Accounting Review* , pp. 707-721.

Khlif W., Zéghal D. (2002), « La complémentarité confiance- contrôle :l'analyse du degré de confiance reflétée par la lettre annuelle du président de l'entreprise », *Congrès de l'AFC 2002*.

Konovsky M.A., Pugh S.D. (1994), « Citizenship behavior and social exchange ». *Academy of Management Journal*, 37: pp. 656-669.

Kotter J. (1973), "The Psychological Contract: Managing the Joining-up Process", *Californian Management Review*, n°15.

Kren L. (1992), « Budgetary participation and managerial performance: The impact of information and environmental volatility ». *The Accounting Review*, (July): pp. 511-26.

Kren L., Liao W.M. (1988), « The role of accounting information in the control of organizations: A review of the evidence ». *Journal of Accounting Literature*, 7: pp. 280-309.

Kwok W.C.C., Sharp D.J. (1998),« A review of construct measurement issues in behavioral accounting research », *Journal of Accounting Literature*, vol 17.p 137-174.

L

Lal M., Dunk A., Smith G. (1996), « The Propensity of Managers To Create Budgetary Slack: A Cross National Examination Using Random Sampling », *The International Journal of Accounting*, pp. 483-496.

Langevin et Naro. (2003), « Contrôle et comportements : revue de la littérature anglo-saxonne. 2003 'Contrôle et comportements: une revue de la littérature », 24ème congrès de l'AFC "Identification et maîtrise des risques, Louvain-la-Neuve, mai.

Lambert C. (2005), *La fonction contrôle de gestion*, Thèse de doctorat.

Lapassade G. (2006), *L'observation participante, l'observation participante, dans les situations interculturelles*, sous la direction de R. Hess et G. Weigand, Paris, Economica, pp. 13-40.

Lau M.C. (1999), « The effect of emphasis on tight budget targets and cost control on production and marketing managers' propensity to create slack », *the british accounting review*, volume 31, issue 4, December, pp. 415-437.

Lazaric N., Monnier J.M. (1995), *Coordination économique et apprentissage des firmes*, Paris ; Economica.

Leung M., Dunk A.S. (1992), « The effects of managerial roles on the relation between budgetary participation and job satisfaction ». *Accounting and Finance (May)* :

Leibenstein H. (1966), « Allocative efficiency versus X-efficiency.American », *Economic Review* , 56, pp. 392-415.

Lemert E.M. (1967),*Human Deviance, Social Problems and Social Control*, Englewood Cliffs, N.J, Prentice-Hall.

Lewin K. (1951), *Field Theory in Social Science*, Harper and Row.

Libby P. (1996), *The Incentive Effect of Fairness : A Study of Effect of Perceived Fairness on Budgetary Slack and Performance*, these de doctorat, Waterloo, University of Waterloo, School of Accountancy.

Libby T. (1999), « The influence of voice and explanation on performance in a participative budgeting setting » *accounting, Organizations and Society*, vol 24, n°2, February, pp. 125-137.

Libby T. (2001), « Referent cognitions and budgetary fairness: A research note ». *Journal of Management Accounting Research*, 13: pp. 91-105.

Little H., Magner N.R., Welker R.B. (2002), « The Fairness of formal budgetary procedures and their enactment ». *Group and Organization Management*, 27: pp. 209-225.

Livet P. (2006), *Les normes*, Armand Colin.

Lombroso C. (1876), *L'uomo delinquente*, Torino, Bocca.

Lombroso C. (1906), Discours d'ouverture du Vième Congrès d'anthropologie criminelle, Archives d'anthropologie criminelle, de criminologie et de psychologie normale et pathologique, tome 21, pp. 665-671.

Lorino P. (1991), *Le contrôle de gestion stratégique, la gestion par les activités*, Paris, Dunod.

Lounamaa K., March J. (1987), « Adaptive Coordination of a Learning Team » *Management Science*, vol. 33, pp. 107-123.

Lowe E.A., Shaw R.W. (1968.), « An analysis of managerial biasing: Evidence from the company's budgeting process ». *Journal of Management Studies*, (October): pp. 304-15.

Lukka K. (1988), « Budgetary biasing in organizations: theoretical frameworks and empirical evidence », *Accounting, Organizations and Society*, vol13, n°3, pp.281-301.

M

Macintosh N.B. (1981), « A contextual model of information systems ». *Accounting, Organizations and Society* 6(1): pp. 39-53.

McClelland and Watson. (1973), *Power motivation and risk-taking behavior*. In *Human Motivation: A Book of Readings* by D.C. McClelland and R.S. Steele. Morristown, NJ: General Learning Press.

McKnight D. H., Cummings L. L., Chervany N. L. (1998), «Initial Trust Formation in New Organizational Relationships», *Academy of Management Review*, 23(3), pp. 473-490.

Magee R.P. (1980), « Equilibria in budget participation ». *Journal of Accounting Research*, (Autumn):pp. 551-73. *McClelland, D.C. 1951. Personality* New York, NY: Win. Sloane Associates.

Malinowski B. (1989), *Les Argonautes du Pacifique occidental*, 1922, trad. fr. 1963, rééd, Gallimard, coll. « Tel ».

Manouvrier L. (1892), Questions préalables à l'étude comparative des criminels et des honnêtes gens, Réed *Déviante et Société*, 1986, 3, pp. 209- 222.

March J.G. (1991), *Réflexions sur les changements dans les organisations*, Les éditions d'Organisation.

March J. C., Simon H. (1958), *Organizations*, New York, Wiley; traduction française, Les organisations, Paris, Dunod, 1964.

Martinet (2000), *Epistémologie de la connaissance praticable : exigences et vertus de l'indiscipline*, Les nouvelles fondations des sciences de gestion, FNEGE.

Masterson S.S., Lewis K., Goldman B.M., Taylor M.S. (2000), « Integrating justice and social exchange: The differing effects of fair procedures and treatment on work relationships », *Academy of Management Journal*, 43:pp. 738-748.

Mauss M. (1950), *Sociologie et anthropologie*, recueil de texte, PUF.

Mèlèse J. (1990) ; *Approches systémiques des organisations*, Les éditions d'Organisation.

Merchant K. (1985a), « Budgeting and the Propensity to Create Budgetary Slack », *Accounting, Organizations and Society*, pp. 201-210.

Merchant K. (1985b), « Organizational Controls and Discretionary Program Decision Making: A Field Study », *Accounting, Organizations and Society* , pp. 67-85.

Merchant K. (1990), The effect of financial controls on data manipulation and management myopia. *Accounting, Organizations and Society*, 15, pp. 297- 313.

Merchant K., Manzoni J.F. (1989), « The Achievability of Budget Targets in Profit Centers :A field Study », *The Accounting Review*, vol.LXIV,n°3, July, p.539-558.

Merton R.K. (1959), Social Conformity, deviation and Opportunity-Structures, *American Sociological Review*, 24.

Merton R.K. (1965), *Elément de théorie et de méthode sociologique*, Paris, Plon.

Milani K. (1975), « The relationship of participation in budget-setting to industrial supervisor performance and attitudes: A field study ». *The Accounting Review*, (April): pp. 274-284.

Miles M.B., Huberman A.M. (2003), *Analyse des données qualitatives*, 2e édition, Edition de Boeck Université, Bruxelles.

Mintzberg H. (1999), *Structure et dynamique des organisations*, les éditions d'Organisation.

Mohr L.B. (1969), « Determinants of innovation in organizations», *American Political Sciences Review*, 63, pp. 111- 126.

Mothe C. (1999), « La confiance : une revue de la littérature anglo-saxonne », congrès de l'AIMS, Paris.

Mowday R., Lyrman W., Steers R. (1982), *Employee-Organization Linkages: The Psychology of commitment, Abstenteeism, and Turnover*, New York: Academic Press.

Mucchielli A. (1994), Les méthodes qualitatives - N°2591 Collection Que sais-je ?.

Mucchielli L. (2001), *Violences et insécurité. Fantasmes et réalités dans le débat français*, La Découverte.

Mucchielli L. (2006), Analyse de la délinquance et conception de la personne humaine. Ce que révèle en creux le rapport de l'INSERM, in COLLECTIF, *Pas de zéro de conduite pour les enfants de 3 ans*, Toulouse, Erès, pp. 171-185.

N

Nohria N., Gulati R. (1966), «Is slack good or bad for innovation? », *Academy of Management Journal*, 39, pp. 1245-1264.

Nouri H. (1994), « Using Organizational Commitment and Job Involvement to Predict Budgetary Slack: A Research Note », *Accounting , Organizations and Society* , pp. 289-295.

Nouri H. Parker R.J. (1996), « The Effect of Organizational Commitment on the Relation Between Budgetary Participation and Budgetary Slack », *Behavioral Research in Accounting*, pp.74-90.

O

Ogien A. (1995), *Sociologie de la déviance*, édition Armand Colin, Paris.

Ogien R. (2004), *Le rasoir de Kant*, Paris-Tel Aviv, Editions de l'Eclat.

Onsi M. (1973), « Factor analysis of behavioral variables affecting budgetary slack », *The Accounting Review*, (July): pp. 535-548.

Otley D.T. (1978), « Budget Use and Managerial Performance », *Journal of Accounting Research*, vol16, pp. 122 -149.

Otley D. (1985), « The accuracy of budgetary estimates: some statistical evidence », *Journal of Business Finance & Accounting*, 12(3), Autumn 1985.

Ouchi W.G. (1981), *Théorie Z*, New York: Avon.

Ouimet, Rapport (1969), « Rapport du Comité canadien de la réforme pénale et correctionnelle », Ottawa, Imprimeur de la Reine.

P

Page B. (1976), « The Theory of political ambiguity », *American Political Science Review*, vol 70, n°3 p742-752.

Pansier F.J. (1994), *La peine et le droit*, Presse Universitaires de France, Paris.

Parsons T. (1937), *The Structure of Social Action*, New York, McGraw-Hill.

Parsons T. (1951), *The social system*, New York, The free Press, 1951.

Penno M. (1984), « Asymmetry of predecision information and managerial accounting », *Journal of Accounting Research*, (Spring), 1779.

Perret V., Séville M. (2003), « Fondements épistémologiques de la recherche », in *Méthodes de recherche en management*, sous la dir. R.A Thiétart, Dunod, Paris.

Perrow C. (1967), « A framework for the comparative analysis of organizations », *American Sociological Review*, 32: pp. 194-208.

Perrow C. (1970), *Organizational Analysis: A Sociological view*, Belmont, CA: Wadsworth.

Piliavin I., Garner E., Thornton C., Matusafa R. (1985), « Crime, Dererrence, and Rational Choice », *American Sociological Review*, 56 (1).

Pilegge, A.J., Holtz R. (1997), « The Effects of social Identity on the Self-Set Goals and Task Performance of High and Low Self-Esteem Individuals », *Organizational Behavior and Human Decision Processes*, vol 70, pp. 17-26.

Pillon V. (2003). *Normes et deviance*, Collection Thèmes & Débats sociologie, Paris, Bréal.

Pires A.P. (1995), «La criminologie d'hier et d'aujourd'hui, in Debuyst C., Digneffe F., Labadie J-M., PIRES A.P, Histoire des savoirs sur le crime et la peine». T.1. *Des savoirs diffus à la notion de criminel né*, Bruxelles, Montréal, De Boeck Université, pp. 13-67.

Pires A.P. (1998), «Aspects, traces et parcours de la rationalité pénale moderne, in DEBUYST C., DIGNEFFE F., PIRES A.P. (dir), Histoire des savoirs sur le crime et la peine». Vol 2 : *la rationalité pénale et la naissance de la criminologie*, Ottawa, De Boeck Université, pp. 3-52.

Pires A.P. (2001), «La rationalité pénale moderne, la société du risqué et la juridicisation de l'opinion publique», *Sociologie et Sociétés*, 33, 1, pp. 179- 204.

Pfeiffer J., Salancik G.R (1974), «Organizational decision making as a political process: The case of a university budget», *Administrative Science Quarterly*, 19(2): pp. 135-51.

Pondy L.R. (1967), «Organizational conflict: Concepts and models», *Administrative Science Quarterly*, 12: pp. 296- 320.

Pope R.E. (1984), « Information asymmetries in participative budgeting: A bargaining approach», *Journal of Business Finance and Accounting*, (Spring):pp. 41-59.

Q

Quételet A.D. (1835), *Physique sociale, tome II*. Bruxelles Muquardt.Paris, Baillière (2ème éditon, 1869).

R

Reynaud J-D. (1997), *Les règles du jeu-l'action collective et la régulation sociale*, Armand Collin, Paris (2eme édition).

Riahi-Belkaoui A. (1994), *Organizational and Budgetary Slack* Westport, CT : Quorem Books.

Robert P. (1973), «La sociologie entre une criminologie du passage à l'acte et une criminologie de la réaction sociale», *L'année Sociologique*, pp. 441- 504.

Robert P. (1990), «L'utilisation du concept d'acteur social dans l'étude du crime», in COLLECTIF, *Acteur social et délinquance. Hommage à Christian Debuyst*, Liège-Bruxelles, Mardaga éd, pp.107-129.

Robert P. (1993), *Criminologie*, in ARNAUD A.J.(Ed), Dictionnaire encyclopédique de théorie et de sociologie du droit, Paris, LGDJ, pp. 126-129.

Robert P. (1995), «Paradigme ou stratégie : Pires et la conception du crime», *Déviance et Société*, 19, 3, pp. 267- 278.

Ross W. (1996), « Multiple meanings of trust in negotiation theory and research : a literature review and intégrative model », *International Journal of Conflict Management*, october, pp.314-360.

S

Schiff M., Lewin A.Y. (1968), « Where traditional budgeting fails ». *Financial Executive* (may):pp. 50-62.

Schiff M., Lewin A.Y. (1970), « The impact of people on budgets ». *The Accounting Review*, (April): pp. 259-68.

Shaw C.R., McKay (1942), *Juvenile Delinquency and Urban Areas*, Chicago the University of Chicago Press.

Sharfman M.P., Wolf G., Chase R.B., Tansik D.A. (1988), «Antecedents of organizational slack ». *Academy of Management Review* 13(4) pp. 601-614.

Simmel G. (1987), *Philosophie de l'argent*, (1900), Paris; PUF.

Simon H. (1958), *Administrative behavior. A study of Decision Making Process in Administrative Organization*, New York, The Mac Millan Company (2ème edition) (traduction française, Administration et processus de Décision, Paris, Economica, 1983).

Simons R. (1987), « Accounting Control Systems and Business Strategy: An Empirical Analysis », *Accounting, Organizations and Society*, pp. 357-374.

Simons R. (1998), « Analysis of the organizational characteristics related to tight budget goals », *Contemporary Accounting Research*, vol.5, n°1, p267-283.

Singh J.V. (1986), «Performance, slack and risk taking in organizational decision making», *Academy of Management Journal*, 29: pp.562- 585.

Spector P.E. (1975), «Organizational Frustration: A model and Review of the Literature», *Personnel Psychology*, n°31, pp. 815-829.

Spector P.E (1978), «Relationships of Organizational Frustration with Reported Behavioural Reactions of Employees», *Journal of Applied Psychology*, n°60, pp. 635-637.

Sponem S. (2004), *Diversité des pratiques budgétaires des entreprises françaises : Proposition d'une typologie et analyse des déterminants*. Thèse de doctorat en Sciences de Gestion. Paris Dauphine.

Staley, A.B., Magner, N. (2007), « Budgetary fairness, supervisory trust, and the propensity to create budgetary slack: Testing a social exchange model in a government budgeting context ». *Advances in Accounting Behavioral Research*, 10, 159-182.

Staw, B.M. (1975), « Attribution of the 'causes' of performance: A general alternative interpretation of crosssectional research on organizations ». *Organizational Behavior and Human Performance* 13: pp. 414-32.

Stellin T., Wolfgang M. E. (1964), *The measurement in delinquency*, New York, Wiley.

Stevens D.E. (1998), *Determinants of Budgetary Slack in the Laboratory: An Application and Extension of Agency Theory*, document de travail issu d'une these de doctorat, Université du New Hampshire.

Stevens D.E. (2000), *Determinants of Budgetary Slack in the Laboratory: An investigation of controls for interested behavior*.

Stevens D.E.(2002), « The effects of reputation and ethics on budgetary slack ». *Journal of Management accounting Research*, 14: pp. 153-171.

Stewart, A.J., Rubin Z. (1974), «Power motivation in the dating couple ». *Journal of Personality and Social Psychology* 34: pp. 305-309.

Stredy A.C. (1960), *Budget control and cost behavior*, Englewood cliffs, N, Prentice Hall.

Stredy A.C., Kay E. (1964), *The effect of goal difficulty on performance :a field experiment*, *Publication of Sloan School of Management*, Cambridge , Massachussetts, M.I;T.

Sutherland. (1936), *Criminology*, traduit tardivement en France : E. Sutherland, D. Cressey, *Principes de criminologie*, Cujas, 1966.

T

Tarde G. (1890), *La philosophie pénale*, Paris, Cujas, 4ème édition réimprimée (1972).

Thiétart et al. (2003), *Méthodes de recherche en management*, 2ème édition DUNOD.

Thomas W. (1966), *On social organization and Social Personality*, Chicago, University of Chicago.

Thompson J-D. (1967), *Organization in Action*, New York: McGraw-Hill.

Tocqueville. (1835), *De la démocratie en Amérique* (réédition en 1986), Paris, Robert Laffont.

Trevino L.K. (1986), « Ethical Decision Making in Organizations : A Person-Situation Interactionist Model », *Academy of Management Review*, vol 11, pp. 601-617.

U

Ueno S. Sekaran U. (1992), « The influence of culture on Budget Control Practices in the USA and Japan : an Empirical Study » , *Journal of International Business Studies*, vol 23, pp. 659-673.

Uzzi B. (1997), « Social Structure and Competition in Interfirm Networks : The Paradox of Embeddedness », *Administrative Science Quarterly*, vol. 42, pp. 35-67.

V

Van der Stede W.A. (2000), « The Relationship between two consequences of Budgetary Controls: Budgetary Slack creation and Managerial Short-term Orientation », *Accounting, Organizations and Society*, vol; 25, pp. 609-622.

Van der Stede W.A. (2001), «The effect of corporate diversification and business unit strategy on the presence of slack in business unit budgets », *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, vol 14, N°1 , pp 30-52.

Van de Ven A.H., Delbecq A.L. (1974), A task contingent model of work-unit structure. *Administrative Science Quarterly (June)*, pp. 183-97.

Vardi Y., Wiener Y. (1986), « Misbehavior in Organizations : A motivational Framework », *Organization Science*, vol. 7,n°2, pp. 152-165.

W

Wacheux F. (1996), *Méthodes qualitatives et recherche en gestion*, Economica, Collection Gestion,

Walker K.B., Johnson E.N. (1999), « The effects of a budget-based incentive compensation scheme on the budgeting behaviour of managers and subordinates », *Journal of Management Accounting Research*, Vol 11, pp. 1-28.

Waller W.S. (1988), « Slack in participative budgeting: The joint effect of a truth-inducing pay scheme and risk preferences ». *Accounting, Organizations and Society*, 13(1):pp. 87-98.

Waller W. (1994), « Discussion of Motivating truthful subordinate reporting: An experimental investigation in a two-subordinate context », *Contemporary Accounting Research*, 10 (2):pp. 721-34.

Warnier J.P. (1999); *La mondialisation de la culture*, Paris, La découverte.

Weber M. (1995), *Economies et société (1922)*, Paris Plon.

Weber M. (1996), *Sociologie des religions (1915-1920)*, Paris, Gallimard.

Weiner B. (1985), « An attributional theory of achievement motivation and emotion ». *Psychological Review*, 92(4): pp. 548-73.

Weiner B. (1986), *An Attributional Theory of Motivation and Emotion*, New York, NY.

Weiner L.H., Frieze A., Kukla L., Reed S., Rosenbaum R.M. (1972), *Perceiving the causes of success and failure. In Attribution: Perceiving the Causes of Behavior*, edited by Jones.

Weitzman M. (1976), « The new Soviet incentive model », *Bell Journal of Economics (Spring)*: pp. 251-7.

Welsch G.A. (1976), *Budgeting : Profit Planning and Control* (Enlewood Cliffs, Prentice Hall).

Williamson O.E. (1964), *The Economics of Discretionary Behavior: Managerial Objectives in a Theory of the Firm* Englewood Cliffs, NJ: Prentice Hall.

Wimbush J.C. (1999), « The effect of Cognitive Moral Development and Supervisory Influence on Subordinates' Ethical Behavior », *Journal of Business Ethics*, vol 18, 1999, pp. 384- 395.

Wittgenstein (2004), *Recherches philosophiques*, traduit par F.Dastur et al; Galimard, Paris.

Y

Yasai-Ardekani M. (1986), «Structural adaptations to environments », *Academy of Management Review*, 11, pp. 11- 21.

Young S.M. (1985), « Participative budgeting: The effects of risk aversion and asymmetric information on budgetary slack ». *Journal of Accounting Research*, 23 (Autumn): pp. 829-42.

Young S.M., Fisher J., Lindquist T.M. (1993), « The effects of intergroup competition and intragroup cooperation on slack and output in a manufacturing setting ». *The Accounting Review*, (July):pp. 466-81.

Young S.M. (1985), « Participative Budgeting: The Effects of Risk Aversion and Asymmetric Information on Budgetary Slack », *Journal of Accounting Research* , pp. 829-842.

Z

Zrihen R. (2002), Rôles informels du contrôle budgétaire : le cas d'une entreprise multinationale Nord-Américaine, *Thèse de doctorat*.

Table des matières

REMERCIEMENTS	5
---------------------	---

INTRODUCTION GENERALE	9
-----------------------------	---

1. Le <i>slack</i> budgétaire : fruit d'une démarche participative.....	12
2. Les raisons et les objectifs de cette recherche	13
2.1. <i>L'intérêt de l'étude du slack budgétaire...</i>	13
2.2. <i>...et la difficulté de valorisation des marges de manoeuvre</i>	14
2.3. <i>...à orienter notre étude sur les moyens de maîtrise du slack budgétaire</i>	16
2.4. <i>... selon une approche, fondée sur les théories de la déviance et de la criminologie</i>	17

PARTIE 1- REVUE DE LA LITTERATURE ET PROPOSITION D'UN CADRE

THEORIQUE DE RECHERCHE.....	23
-----------------------------	----

Introduction	24
--------------------	----

Chapitre 1- Le <i>slack</i> budgétaire : son impact sur l'organisation et ses déterminants	27
--	----

I. L'impact du <i>slack</i> budgétaire sur l'organisation	28
---	----

1.1. Du <i>slack</i> organisationnel au <i>slack</i> budgétaire	28
---	----

1.1.1. Le <i>slack</i> organisationnel	28
--	----

1.1.2. Le <i>slack</i> budgétaire	29
---	----

1.2. L'impact du <i>slack</i> sur la stratégie de l'organisation.....	38
---	----

1.3. Proposition d'une définition du <i>slack</i> budgétaire	40
--	----

II. Les déterminants du <i>slack</i> budgétaire.....	43
--	----

2.1. Les facteurs environnementaux et de création de <i>slack</i> budgétaire	43
--	----

2.1.1. L'incertitude de l'environnement.....	43
--	----

2.1.2. Les facteurs culturels	45
-------------------------------------	----

2.2. Les déterminants organisationnels du <i>slack</i> budgétaire	51
---	----

2.2.1. L'asymétrie d'information.....	51
---------------------------------------	----

2.2.2. La participation budgétaire	52
--	----

2.2.3. Le mode de rémunération.....	60
-------------------------------------	----

2.3.2. <i>Le système de rémunération induisant l'agent à révéler honnêtement son information</i>	61
2.2.4. Le système budgétaire	62
2.2.5. <i>L'influence de la culture d'entreprise sur le slack</i>	70
2.2.6. <i>La santé financière de l'organisation</i>	71
2.2.7. <i>Le degré d'incertitude de difficulté et de variabilité de la tâche</i>	71
2.3. Les Facteurs individuels	74
2.3.1. <i>Le degré d'aversion aux risques</i>	74
2.3.2. <i>Réputation, intégrité personnelle et l'aversion pour le mensonge</i>	75
2.3.3. Le Besoin de Pouvoir	76
2.3.4. <i>L'Attribution de la Performance</i>	77
2.3.5. <i>Le Degré d'Implication de l'individu dans la société</i>	78
2.3.6. <i>L'Estime de Soi</i>	79
Chapitre 2- La déviance et criminologie : notre cadre d'analyse	85
I. Le cadre général de la déviance et la criminologie	86
1.1 Le cadre théorique de la déviance	86
1.2. La criminologie comme principal objet d'étude de la déviance	88
1.3. L'origine de la Criminologie	90
1.3.1- <i>La genèse de la criminologie</i>	90
1.3.2- <i>L'appellation Criminologie versus sociologie de la déviance</i>	91
1.4. La criminologie, entre science autonome et activité de connaissance	91
1.5. Les évolutions de la criminologie : d'un paradigme centré sur le criminel et les causes de la délinquance à celui de la réaction sociale à la déviance	92
1.5.1. <i>La Criminologie Etiologique</i>	93
1.5.2. <i>La criminologie de la réaction sociale ou le crime comme construction sociale</i>	96
1.5.3. <i>Le retour controversé de l'ontologie criminelle</i>	99
II. La sociologie de la déviance	102
2.1. Quand, comment et pourquoi constate-t-on cette transgression ?	102
2.1.1. <i>Les théories causales de la déviance</i>	103
2.1.2- <i>les théories compréhensives de la déviance</i>	107
2.2. Les évolutions du concept de déviance	110
2.2.1. <i>La première vague de travaux : la déviance un comportement indésirable</i>	111
2.2.2. <i>La deuxième vague de travaux : la déviance un comportement plus systématiquement négatif</i>	114
III- Focus sur les trois éléments caractéristiques de la déviance et de criminologie : la norme, la transgression et la sanction	117
3.1. La norme	117

3.1.1. <i>Qu'est ce qu'une norme ?</i>	117
3.1.2. <i>Les fonctions des normes</i>	124
3.1.3. <i>L'origine des normes : individualisme et holisme</i>	126
3.1.4- <i>Comment se maintient une norme ?</i>	130
3.2- <i>La transgression</i>	139
3.2.1. <i>Notre posture épistémologique : la transgression est normale et nécessaire</i>	139
3.2.2- <i>Les fonctions de la transgression</i>	141
3.2.3. <i>Les facteurs propices à la transgression : Les apports de la criminologie moderne</i>	143
3.3- <i>Les Sanctions</i>	146
3.3.1. <i>Qu'est ce qu'une sanction ?</i>	146
3.3.2. <i>Origine et incidences des sanctions</i>	149
<i>L'origine des sanctions : la réprobation montre que l'on est sensible à la transgression</i>	149
3.3.3. <i>Conditions d'application et objectifs d'une sanction</i>	153
Chapitre 3- <i>Slack budgétaire, déviance et criminologie : parallèle et proposition d'un cadre d'analyse</i>	165
I. <i>La création de slack budgétaire : un acte déviant</i>	166
1.1. <i>Qu'est ce qu'une norme de slack budgétaire ?</i>	167
1.2. <i>La transgression et le slack budgétaire</i>	169
1.3. <i>Les sanctions et le slack budgétaire</i>	171
II. <i>Notre posture épistémologique : le slack budgétaire au service du management</i>	172
III. <i>Proposition d'un cadre d'analyse de la maîtrise du slack budgétaire</i>	173
3.1- <i>Les hypothèses fondamentales retenues</i>	174
3.1.1. <i>Les hypothèses autour des théories de la déviance et de la criminologie</i>	174
3.1.2. <i>Les hypothèses autour de la constitution du slack budgétaire</i>	176
3.2- <i>Les quatre dimensions d'analyse du slack budgétaire</i>	176
Chapitre 4- <i>Méthodologie</i>	181
I. <i>Méthodologie générale de la recherche</i>	183
1.1. <i>Les démarches de recherches en sciences de gestion</i>	183
1.2. <i>L'analyse longitudinale</i>	185
1.3. <i>Les choix méthodologiques</i>	187
1.3.1. <i>Le paradigme de la recherche : l'approche interprétative</i>	187
<i>Du caractère idiographique des recherches et d'autre part des capacités d'empathie que développe le</i> <i>chercheur.(Perret et Séville (2003, p. 29).</i>	188
1.3.2. <i>La méthode qualitative de collecte des données</i>	188
1.3.3. <i>L'analyse de données, validité et fiabilité de la recherche</i>	197
II. <i>Les entretiens exploratoires</i>	200

2.1- Le recueil et l'analyse de données des entretiens exploratoires.....	200
2.2. Les résultats des entretiens exploratoires et l'affinement du cadre de la recherche.....	201
III. Le recueil et l'analyse de données de l'étude de cas d'Eliance	209
3.1. Choix du cas étudié.....	209
3.1.1. <i>La nature de la société</i>	209
3.1.2. <i>La durée de l'étude</i>	209
3.1.3. <i>La capacité de collecte d'information</i>	210
3.2. L'observation participante	210
3.2.1. <i>Généralités</i>	210
3.2.2. <i>Mon observation participante au sein d'Eliance</i>	212
3.3. Les Entretiens réalisés	213
3.4. Le traitement préalable et l'analyse des données.....	215
3.4.1. <i>Le stockage des données</i>	215
3.4.2. <i>La réalisation d'une monographie</i>	216
3.4.3. <i>La décomposition temporelle du phénomène : l'analyse du processus</i>	216
3.5. Implication et distanciation du chercheur.....	217

PARTIE 2- ETUDE DE CAS D'ELIANCE..... 223

Chapitre 5- La société Eliance : Présentation générale et interprétation de deux périodes d'études 227

I. Présentation de la société	228
1.1. Généralités	228
1.1.1. <i>Une croissance continue jusqu'à la fin des années 90, réalisée par une stratégie d'acquisitions externes...</i>	228
1.1.2. <i>...qui prend fin au début des années 2000 avant de se faire racheter en 2005</i>	229
1.1.3. <i>La situation actuelle de la société Eliance</i>	232
1.2- Le fonctionnement général d'Eliance.....	232
1.2.1. <i>Le métier et les typologies de clients</i>	232
1.2.2. <i>Organisation et acteurs</i>	234
1.2.3. <i>Fonctionnement général de l'activité</i>	239
1.3. La fonction Contrôle de Gestion National.....	247
1.3.1. <i>Des missions relativement variées</i>	247
1.3.2. <i>L'organisation du service contrôle de gestion</i>	249
1.3.3. <i>Le système d'information et les outils informatiques du contrôle de gestion</i>	250
1.3.4. <i>Le reporting</i>	252
1.3.5. <i>Le budget</i>	252
1.4. Analyse de l'influence des acteurs de l'organisation vis-à-vis du budget	259

1.4.1. Les acteurs de la direction nationale impliqués dans l'élaboration du budget.....	261
La direction « Organisation & Logistique »	272
1.4.2. Les acteurs de la direction régionale impliqués dans l'élaboration du budget	276
1.4.3. Les acteurs de l'Etablissement impliqués dans l'élaboration du budget	282
II. Interprétation : deux périodes d'Eliance de 2000 à 2006.....	296
2.1- Le management de l'organisation : le passage d'un style de management par « contrôle financier » vers une « programmation stratégique »	296
2.2. L'influence de l'évolution du mode de « management stratégique » sur l'activité du contrôle de gestion	301
2.2.1. Une collaboration plus étroite entre la direction générale et le contrôle de gestion	302
2.2.2. La mise en œuvre d'outils de suivi de l'activité en ligne avec les nouveaux objectifs	305
2.2.3. L'influence du mode de management sur le budget	305
2.3. L'évolution du positionnement du contrôle de gestion : une dégradation progressive de sa fonction de liaison avec les responsables administratifs	316
2.3.1. Un contrôle de gestion proche des entités opérationnelles dont la relation est en dégradation progressive sur la période d'étude	317
Chapitre 6- Analyse de la maîtrise du <i>slack</i> budgétaire au sein d'Eliance	327
I. Les normes de « <i>slack</i> budgétaire »	329
1.1. Que pourrait être une « norme de <i>slack</i> budgétaire toléré » au sein d'Eliance ?.....	329
1.1.1. Les éléments budgétaires concernés par une norme de <i>slack</i> budgétaire.....	330
1.1.2. Les déterminants des normes de <i>slack</i> budgétaire toléré.....	330
1.1.3. Les formes des normes de <i>slack</i> budgétaire : des normes explicites et implicites... ..	346
1.2- Les normes de « <i>slack</i> budgétaire toléré » perçues par les établissements	348
1.2.1. La construction d'une norme de <i>slack</i> budgétaire au sein des établissements	349
1.2.2. La confrontation des « normes de <i>slack</i> budgétaire toléré » avec les acteurs externes à l'établissement	355
1.2.3- Les « sous cultures » de « normes de <i>slack</i> budgétaire toléré».....	362
Conclusion sur les « sous-cultures » de normes de « <i>slack</i> budgétaire toléré ».....	365
Le cas de l'apprentissage à l'arrivée d'un nouveau directeur d'établissement	366
1.3- Les facteurs de maintien et d'évolution des normes de <i>slack</i> budgétaire.....	367
1.3.1. Les facteurs de maintien des normes de <i>slack</i> budgétaire	367
1.3.2- L'évolution des normes de <i>slack</i> budgétaire	374
II. La transgression des « normes de <i>slack</i> budgétaire toléré »	384
2.1- Les techniques de création de <i>slack</i> budgétaire.....	384
2.1.1- Les techniques de « dissimulation » du chiffre d'affaires prévisionnel	385
2.1.2. Les techniques de « dissimulation » de la marge commerciale prévisionnelle.....	390

2.1.3. Les techniques de simulation de charges de fonctionnements prévisionnel	391
2.1.4. Les techniques de simulation de charges d'investissements prévisionnels	399
2.2- L'apprentissage des techniques de transgression ?	404
2.2.1. L'apprentissage interne aux établissements ?	405
2.2.2. L'apprentissage inter-établissements ?	407
2.3. Les motifs identifiés de la transgression	409
III. Les contrôles et la détection du <i>slack</i> budgétaire	412
3.1. Les moyens de détection du <i>slack</i> budgétaire par le contrôle de gestion	413
3.1.1. Les outils du contrôle de gestion comme moyens de détection du <i>slack</i> budgétaire	414
3.1.2. Les méthodes d'analyse comme moyens de détection du <i>slack</i> budgétaire.	415
3.1.3. L'expertise métier et la connaissance des établissements	418
3.1.4. Le degré de confiance entre le contrôle de gestion et les cadres d'établissements ..	419
3.2. L'évolution des pratiques de contrôle en lien avec une sophistication des techniques de création de <i>slack</i> budgétaire	425
3.2.1. La sophistication des techniques de contrôle et de détection du <i>slack</i> budgétaire ..	425
IV. Les sanctions associées à la détection de <i>slack</i> budgétaire présumé.....	434
4.1. Proposition d'une typologie de sanctions inhérentes à la détection de <i>slack</i> budgétaire	434
<i>Conclusions sur la proposition de typologie de sanctions</i>	439
4.2. Le bilan de ces sanctions : une efficacité perfectible ?	440
<i>La sanction comme réaffirmation de l'autorité et de la norme</i>	440
<i>La sanction comme moment de partage et de communication</i>	444
<i>La sanction comme point de rupture</i>	445
Conclusion du chapitre VI	448
1. Au final, la maîtrise du phénomène de création de marges de manœuvres budgétaires peut s'entendre au niveau de toutes les séquences de notre cadre conceptuel	448
2. Les « boucles de rétroactions », identifiées dans notre cadre théorique, l'ont été également dans notre étude de cas	449
3. Notre cadre d'analyse semble répondre à une perspective d'évolution des pratiques de création de <i>slack</i> budgétaire.....	449
4. ...Il présente notamment un intérêt dans la compréhension de l'apprentissage organisationnel.....	450
5... et s'oriente vers une maîtrise « intelligente » de la transgression et donc du <i>slack</i> budgétaire.....	450
1. Les contributions théoriques de cette recherche	457
1.1. Les apports méthodologiques.....	457

1.2. Les construits théoriques énoncés	459
2. Les limites de la recherche	461
3. Les perspectives ultérieures esquissées par notre recherche	462
3.1. L'études d'aspects plus ciblés de la transgression et du <i>slack</i> budgétaire	462
3.2. Travailler aux retombées pratiques de notre recherche.....	463
3.3. De façon plus large	465
BIBLIOGRAPHIE	467
TABLE DES MATIERES.....	491
LISTE DES TABLEAUX.....	498
LISTE DES FIGURES	500
LISTE DES ENCADRES	502
ANNEXE.....	503

Liste des tableaux

Tableau 1: Etudes sur le lien entre participation budgétaire et création de slack budgétaire	55
Tableau 2: Etudes sur les variables contingentes dans la relation entre participation budgétaire et création de slack budgétaire	56
Tableau 3 : Les catégories de déviance (adapté de Honoré, 2006)	113
Tableau 4 : Typologie des sanctions négatives, selon Weber (1995)	148
Tableau 5 : Cadre intégrateur pour quatre démarches de recherches en sciences de gestion (A. David, 2000)	183
Tableau 6 : Les trois typologies de triangularisation des données utilisées dans notre recherche	199
Tableau 7 : Synthèse des sept entretiens exploratoires menés dans le cadre de notre recherche	200
Tableau 8 : Les principaux résultats des entretiens observatoires	207
Tableau 9 : Synthèse des entretiens menés dans le cadre de l'étude longitudinale de la société Eliance	214
Tableau 10 : Profils des acteurs du contrôle de gestion d'Eliance (en juin 2005)	250
Tableau 11 : Exemple d'un compte de résultat annuel validé en revue budgétaire	258
Tableau 12 :: Synthèse du niveau d'influence par catégorie d'acteurs sur les types de budgets	292
Tableau 13: Synthèse des rôles et positionnement des catégories d'acteurs de la direction nationale vis-à-vis du budget	293
Tableau 14: Synthèse des rôles et positionnement des catégories d'acteurs de la direction régionale vis-à-vis du budget	294
Tableau 15: Synthèse des rôles et positionnement des catégories d'acteurs de l'établissement vis-à-vis de l'élaboration du budget au sein d'Eliance	295
Tableau 16 : Synthèse des évolutions des outils budgétaires	310
Tableau 17 : Importance stratégique du couple (« catégorie produit » ; « catégorie clients »)	337
Tableau 18: Variable d'influences sur le type de slack budgétaire	341
Tableau 19: Synthèse des natures d'évolutions normatives, observée dans l'étude de cas ELIANCE	383
Tableau 20: Détail des charges de personnel	392

Tableau 21: Détail des frais de publicité	394
Tableau 22: Détail des frais de fournitures diverses	396
Tableau 23: Détail des frais de location de matériel	398
Tableau 24 : Motifs de transgression identifiés d'une norme de slack budgétaire.....	411
Tableau 25 : Décomposition des frais de fournitures diverses	417
Tableau 26 : Synthèse des moyens de contrôle et de détection du slack budgétaire au sein d'Eliance	424
Tableau 27 : Décomposition du budget de dépenses de fonctionnement	428
Tableau 28 : Décomposition de l'écart entre le budget et le prévisionnel 2004 des frais de personnel.....	431
Tableau 29 : décomposition de l'écart entre le prévisionnel 2004 et le budget 2005 des frais de personnel.....	432
Tableau 30: Présentation des sanctions graduelles liées à la détection de slack budgétaire au sein d'Eliance	436

Liste des figures

Figure 1 Facteurs d'écart entre budget et résultat, d'après Lukka (1988)	31
Figure 2 : Le slack comme source d'efficience : l'incidence du surplus de ressources obtenues sur le résultat.....	37
Figure 3 : Analyse des effets combinés du niveau de participation, de la pression budgétaire et de l'asymétrie d'information sur la création de slack budgétaire (Dunk, 1993)	57
Figure 4 : Analyse du niveau d'engagement organisationnel et du niveau de participation sur la création de slack budgétaire (Nouri et Parker ,1996))	59
Figure 5 : Incidence du contrôle par planification et cibles budgétaires et du contrôle des coûts sur le slack budgétaire, inspiré de Lau (1999)	66
Figure 6 : Modèle de relation entre budget équitable et la propension à créer du slack budgétaire au travers de la confiance envers les responsables du budget, inspiré de Staley et Magner (2007).....	68
Figure 7 : Facteurs à l'origine de la pression budgétaire et comportements induits Besson et al (2004).....	70
Figure 8 : Représentation schématique d'une conception d'une norme de slack toléré entre deux groupes d'individus.....	168
Figure 9 : Les activités du contrôleur de gestion dans la gestion budgétaire traditionnelle, adapté de Berland (2002, p. 41).	170
Figure 10 : Les quatre dimensions d'analyse de la déviance.....	177
Figure 11 : Le cadre théorique d'analyse du slack budgétaire, inspiré des théories de la déviance et de la criminologie.....	179
Figure 12 : Représentation schématique de notre démarche générale de recherche	194
Figure 13 : l'organisation générale d'Eliance	234
Figure 14 : Répartition d'Eliance sur le territoire national en 2005	235
Figure 15 : Synthèse du processus métier d'Eliance	239
Figure 16: Détail de la phase d'approvisionnement et de stockage de marchandises	242
Figure 17 : Détail de la phase de vente de marchandises et de prise de commande client	243
Figure 18 : Détail de la phase de préparation et de livraison de la commande au client	244
Figure 19 : Photographies d'entrepôts.....	245

Figure 20 : Focus sur la situation du contrôle de gestion d'Eliance.....	249
Figure 21 : Le processus d'élaboration budgétaire d'Eliance.....	253
Figure 22 : Représentation des participants à la table des revues budgétaires d'Eliance	256
Figure 23: Présentation des différents acteurs impliqués dans le processus d'élaboration du budget de l'établissement	261
Figure 24 : Quelques exemples de matériels logistique utilisés en entrépôt	274
Figure 25 : Représentation synthétique des relations du responsable administratif en phase d'élaboration du budget	287
Figure 26 : Représentation de l'évolution du style de management d'Eliance à partir de 2004, selon le style de management stratégique de Goold et Campbell (1987).....	300
Figure 27 : Représentation schématique de l'évolution du type de budget d'Eliance selon la typologie de Sponem (2004).....	312
Figure 28 : Les typologies de slacks budgétaires identifiées au sein d'Eliance.....	332
Figure 29 : Décomposition budgétaire autour des quatre catégories de budget	333
Figure 30 : Focus sur les normes de slack budgétaire : le cas du chiffre d'affaires des produits d'Epicerie.....	339
Figure 31 : Les déterminants de la « norme de slack budgétaire toléré » par le contrôle de gestion.....	345
Figure 32 : Synthèse de la construction d'une norme de slack perçue par les établissements	361
Figure 33 : Représentation schématique des trois illustrations des normes locales identifiées	363
Figure 34 : Les échanges de la filière commerciale sur la perception du niveau d'activité futur	386

Liste des encadres

Encadré 1: L'association différentielle	99
Encadré 2 : La criminalité d'affaires –L. Mucchielli	101
Encadré 3 : Le conflit de culture	105
Encadré 4 : Le cadre que Vardi et Weiner (1996).....	115
Encadré 5: Implication et Distanciation du chercheur dans le cadre d'une observation participante (repris de Zrihen, 2002, p192)	218
Encadré 6 : La typologie de Goold and Campbell.....	301
Encadré 7 : Les cinq idéaux-types de budget de Sponem (2004).....	313
Encadré 8 : La fonction contrôle de gestion : quatre « idéaux types » (Lambert, 2005)	324

ANNEXE

Codification employée

Norme de slack	NOR	Création	NOR-CRE
		Evolution	NOR-EVOL
		Apprentissage	NOR-APR
		Conflit	NOR-CON
		Negociation	NOR-NEG
		Suppression	NOR-SUP
		Ambiguïté	NOR-AMB
		Rigidité	NOR-RIG
Transgression (slack)	TRA	Involontaire	TRA-INV
		Récurrente	TRA-REC
		Conflictuelle	TRA-CON
		Apprentissage	TRA-APR
		Conseil	TRA-CON
		Technicité	TRA-TEC
		Complicité	TRA-COM
		Valorisée	TRA-VAL
Contrôle du slack	CON	Systématique	CON-SYS
		Ponctuel	CON-PON
		Outil	CON-OUT
		Technique	CON-TEC
		Réaction	CON-REA
		Apprentissage	CON-APR
Détection du slack	DET	Sytématique	DET-SYS
		Ponctuel	DET-PON
		Technique	DET-TEC
		Réaction	DET-REA
		Apprentissage	DET-APR
Sanction liée au slack	SAN	Positive	SAN-PO
		Negative faible	SAN-NEG
		Négative medium	SAN-MED
		Negative Forte	SAN-FOR
		Stigmatisation	SAN-STIG
		Apprentissage	SAN-APR
		Negociation sur la Sanction	SAN-NES
		Conflit sur la sanction	SAN-CON
		Sanction éducative	SAN-EDU
Sanction exemplaire	SAN-EXE		
Confiance	COF	Confiance systématique	COF-SYS
		Absence de confiance	COF-ABS
		Réseau de confiance	COF-RES
		Niveau de confiance	COF-NIV
		Confiance périodique	COF-PER
Contexte	COT	Contexte Période 1	COT-PER1
		Contexte Période 2	COT-PER2
		Contexte établissement	COT-ETAB
		Contexte Direction régionale	COT-DR
		Contexte Siège	COT-SIEG

Vu : le Président

Vu les suffragants

M.

M.

M.

M.

Vu et permis d'imprimer : le Vice- Président du Conseil Scientifique Chargé de la Recherche de l'Université Paris Dauphine.

Résumé

Les travaux effectués à ce jour, témoignent de toute la complexité de la dynamique sous-jacente à la création de slack budgétaire. Les résultats divergents, complémentaires et parfois même contradictoires des différentes recherches sur ses déterminants témoignent de l'existence d'un réseau d'influences impliquant à la fois des facteurs personnels organisationnels et contextuels.

Ce phénomène peut être considéré comme une forme de déviance. Ses conséquences sont ambivalentes, il est source de dysfonctionnement et le moteur de l'innovation et du progrès constant. Selon cette perspective le rôle du contrôle est de le piloter.

A partir d'une observation participante au niveau du contrôle de gestion d'une société de distribution, nous nous sommes interrogés sur les moyens de maîtrise du *slack* budgétaire. En prenant comme cadre d'analyse les théories de la déviance et de la criminologie, nous étudions le phénomène de création de slack budgétaire selon quatre axes d'analyse : la norme de slack, la transgression, la détection et la sanction.

Cette thèse a pour objectif de comprendre de quelle manière le slack budgétaire est maîtrisé à travers l'étude longitudinale d'un cas. Elle développe une approche multidisciplinaire en utilisant les apports théoriques et méthodologiques des sciences humaines.

Mots clés : *Slack* budgétaire, théories de la déviance, criminologie, contrôle budgétaire

Summary

The research done to date shows the complexity of the dynamic underlying to the budget slack creation. The various results, complementary and sometimes contradictory, of several studies based on its explanations testify the existence of an influential network involving both personal organisational and contextual factors. This phenomenon should be considered as a form of deviance. It results in an ambivalent scenario, generating both malfunctions and constant progress. According to this perspective, the control aim is to manage.

Using a participant observation of the financial control department of a retail group, we tried to identify ways to control the budget slack. Taking the deviance and the criminology theories as a framework, we studied the budget slack creation phenomenon through 4 axes: the norm of slack, the transgression, the detection and the sanction.

This paper aims to understand how the budget slack is managed through a longitudinal case study. It develops a multi disciplinary approach using theories and methodologies from human sciences.

Keys words: Budgetary slack, Deviance theories, criminology, budgetary control