



**HAL**  
open science

# Diversité des pratiques budgétaires des entreprises françaises : proposition d'une typologie et analyse des déterminants

Samuel Sponem

► **To cite this version:**

Samuel Sponem. Diversité des pratiques budgétaires des entreprises françaises : proposition d'une typologie et analyse des déterminants. Gestion et management. Université Paris Dauphine - Paris IX, 2004. Français. NNT : . tel-00465697

**HAL Id: tel-00465697**

**<https://theses.hal.science/tel-00465697>**

Submitted on 31 Mar 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.

**DIVERSITE DES PRATIQUES BUDGETAIRES DES ENTREPRISES  
FRANÇAISES : PROPOSITION D'UNE TYPOLOGIE ET ANALYSE  
DES DETERMINANTS**

THESE  
pour l'obtention du titre de  
DOCTEUR EN SCIENCES DE GESTION  
(arrêté du 30 mars 1992)  
présentée et soutenue publiquement par

Samuel SPONEM

**JURY**

- Directeur de thèse :** **Monsieur Henri BOUQUIN**  
Professeur à l'Université Paris Dauphine
- Rapporteurs :** **Monsieur Nicolas BERLAND**  
Professeur à l'Institut d'Administration des Entreprises de  
Poitiers
- Monsieur Serge EVRAERT**  
Professeur à l'Institut d'Administration des Entreprises de  
Bordeaux
- Suffragants :** **Monsieur Alain BURLAUD**  
Professeur au Conservatoire National des Arts et Métiers
- Monsieur Yves De RONGE**  
Professeur à l'Université Catholique de Louvain-La-Neuve

**Décembre 2004**



*L'université n'entend donner aucune approbation ni improbation aux opinions émises dans cette thèse ; ces opinions doivent être considérées comme propres à leurs auteurs*



## Remerciements

Je remercie tout d'abord le Professeur Henri Bouquin pour ses précieux conseils et ses stimulantes remarques. Il m'a soutenu avec rigueur et disponibilité.

Mes remerciements vont aussi aux Professeurs Nicolas Berland et Serge Evraert qui ont accepté d'être les rapporteurs de ce travail ainsi qu'aux Professeurs Alain Burlaud et Yves de Rongé pour leur participation au jury de thèse.

Anne Pezet (Professeur, Université de Marne la Vallée), Stéphanie Thiéry-Dubuisson, Catherine Kuszla, Céline Michailesco (Maîtres de conférences, Université Paris Dauphine) et Fabienne Alvarez-Pompilius (Maître de conférences, Université des Antilles et de la Guyane) m'ont grandement aidé, par leurs relectures et leurs remarques, à améliorer la qualité de ce travail. Je leur exprime ici ma gratitude.

Merci à Caroline, Marion, Anne-Laure et Karine et Claire pour leurs relectures et le reste...

Les autres membres du Crefige sont aussi remerciés pour leur bienveillance durant la fin de thèse, notamment Rouba Chantiri-Chaudemanche, Gilles David (Maîtres de conférences, Université Paris Dauphine) et Elisabeth Pelatan.

Merci aux Professeurs Yvon Pesqueux (CNAM) et Michel Fiol (HEC) pour leurs encouragements.

Les conseils statistiques de Denis Darpy (Professeur, Université de Versailles Saint Quentin), Annabel Salerno (Maître de conférence, IAE de Lille) et Catherine Pardoux (Maître de conférence à l'Université Paris Dauphine) m'ont été d'un grand secours. Qu'ils en soient remerciés.

La FNEGE m'a ouvert les portes du CEFAG. Les échanges qui ont suivi resteront parmi les bons moments de cette thèse (merci notamment à Aude).

Mes remerciements vont enfin à ceux qui m'ont suivi durant cette longue traversée. Mes parents et mon frère (merci pour la logistique) n'ont cessé de m'encourager et de me soutenir. Christelle, Cyril et Lucie, Marie-Astrid, Eric, Nicolas, Estève, Philippe, Yannick, Yann, Corentin et Jean Luc m'ont accompagné. J'espère être maintenant plus disponible pour eux...



# Sommaire

<b>Introduction générale</b>	<b>9</b>
<b>Partie 1- Processus budgétaire : proposition de modélisation</b>	<b>17</b>
<b>Chapitre 1. Représentations des pratiques budgétaires : revue de littérature</b>	<b>19</b>
Section 1. Approche psychosociologique du budget : l'école des relations humaines	22
Section 2. Approche managériale du budget : l'école de Harvard	51
Section 3. Approche statistique du budget : l'école de la contingence	64
<b>Chapitre 2. Processus budgétaire : modélisation et opérationnalisation</b>	<b>75</b>
Section 1. Angle d'analyse des pratiques budgétaires : le contrôle organisationnel	77
Section 2. Etude exploratoire : méthode de collecte des données	81
Section 3. Modélisation du processus budgétaire	87
Section 4. Opérationnalisation des concepts	107
<b>Partie 2- Pratiques budgétaires : description, mesure et classement</b>	<b>121</b>
<b>Chapitre 3. Diversité des pratiques budgétaires : statistiques descriptives</b>	<b>123</b>
Section 1. Mode de collecte de données et échantillon	123
Section 2. Analyse descriptive des réponses	131
<b>Chapitre 4. Modèle de mesure : validation statistique</b>	<b>159</b>
Section 1. Modèle de mesure initial et méthodologie	160
Section 2. Analyses factorielles exploratoires	165
Section 3. Fiabilité et validité des instruments de mesure : analyse factorielle confirmatoire	180
<b>Chapitre 5. Pratiques budgétaires, rôles et critiques : proposition d'une typologie</b>	<b>187</b>
Section 1. Taxinomie des pratiques budgétaires	189
Section 2. Budget : rôles et critiques	210
Section 3. Vers une typologie des pratiques budgétaires	239
<b>Partie 3- Les pratiques budgétaires dans leurs contextes : essai d'explication</b>	<b>255</b>
<b>Chapitre 6. Etude des déterminants internes et externes</b>	<b>257</b>
Section 1. Déterminants des pratiques budgétaires : revue de littérature	257
Section 2. Résultats	305
<b>Chapitre 7. Diversité des pratiques budgétaires : expliquer et comprendre</b>	<b>329</b>
Section 1. Si le budget est la réponse : quelle est la question ?	331
Section 2. Le budget : outil d'efficacité ou mythe rationnel ?	356
<b>Conclusion générale</b>	<b>369</b>
<b>Bibliographie</b>	<b>377</b>
<b>Répertoire des tableaux, encadrés, graphiques et figures</b>	<b>401</b>
<b>Annexes</b>	<b>409</b>
<b>Table des matières</b>	<b>475</b>



## INTRODUCTION GENERALE

« Pourquoi le contrôle de gestion existe-t-il encore ? ». Cette question, posée par Bouquin (1996), pourrait parfaitement s'appliquer à l'un des outils majeurs du contrôle de gestion : le budget. En effet, si « presque toutes [les organisations] d'une certaine taille préparent un plan financier formel ou un budget »<sup>1</sup> (Anthony, 1988, p. 94), la littérature professionnelle n'en finit plus d'annoncer le déclin de cet outil (DFCG-IFOP, 1994 ; Hope et Fraser, 2003c).

Le monde académique n'est pas en reste. Rejetant l'image technique que le budget peut de prime abord véhiculer, Argyris (1952) souligne que cet outil est au centre de problématiques humaines et organisationnelles difficiles à appréhender (Argyris, 1952, p. 3)<sup>2</sup>. Il formule de sévères critiques à son encontre et met en évidence ses effets pervers : stress des managers, orientation court terme, obstacle à la coopération, etc.

De très nombreuses études ont poursuivi la voie tracée par Argyris (par exemple Becker et Green, 1962 ; Hofstede, 1967 ; Hopwood, 1972 ; Otley, 1978). Pour ces auteurs, le budget remplit -plus ou moins explicitement- un rôle de satisfaction des individus. Ils postulent que cette satisfaction est un moyen de motivation indispensable à la performance de l'entreprise. Ils étudient donc les effets sur la motivation de divers types de pratiques budgétaires (par exemple la participation ou l'évaluation).

Parallèlement à ces études *behavioristes*, Anthony propose en 1965 un cadre théorique pour le contrôle de gestion. Il le définit comme « le processus par lequel les managers obtiennent l'assurance que les ressources sont obtenues et utilisées de manière efficace et efficiente pour la réalisation des objectifs de l'organisation »<sup>3</sup> (Anthony, 1965, p. 17). Le budget est présenté comme un outil majeur du contrôle de gestion. En facilitant la convergence des buts, il améliore l'efficacité et l'efficience de l'organisation (Anthony, 1965, p. 45).

---

<sup>1</sup> Les dates des ouvrages données dans le texte sont les dates de l'édition originale. En revanche, les numéros de page correspondent à ceux de l'édition consultée (voir bibliographie).

<sup>2</sup> Ainsi, bien avant que la métaphore de l'éléphant ne soit reprise par Mintzberg pour caractériser la stratégie, Hofstede proposait de l'appliquer au budget : « Le folklore oriental nous a légué l'histoire des aveugles qui examinent l'éléphant. Celui qui attrape la patte pense qu'il a affaire à un arbre ; celui qui tient la queue la prend pour une corde ; pourtant aucun d'eux ne comprend comment est fait l'animal lui-même. Il en est de même des points de vue des experts-comptables, des psychologues ou des ingénieurs [...], ils sont trop spécialisés pour comprendre le problème du contrôle budgétaire dans son ensemble » (1967, p.65).

<sup>3</sup> Nous avons choisi de citer les auteurs anglophones par une traduction directe dans le texte. Le lecteur pourra se reporter aux ouvrages et articles afin de disposer du texte original.

A la suite de ces travaux fondateurs, les chercheurs ont majoritairement tenté d'analyser les effets de certaines pratiques budgétaires sur la satisfaction, la motivation ou la convergence des buts. Ce faisant, ils ont omis de s'interroger sur les raisons qui conduisent les organisations à adopter ces pratiques. Les rôles de motivation et de convergence des buts ont été tenus pour acquis et les effets des pratiques budgétaires uniquement évalués en fonction de ces rôles<sup>4</sup>. Ainsi, la possibilité que les organisations aient mis en place des budgets pour remplir d'autres rôles n'a que peu été étudiée (Burchell *et al.*, 1980).

Ces recherches suggèrent que le terme « budget » recouvre une multiplicité de pratiques. L'observation des organisations conduit également à ce constat, tant en ce qui concerne la construction que l'utilisation des budgets<sup>5</sup>. Pourtant, les études qui se sont intéressées aux raisons de ces divergences sont rares. De manière générale, en effet, « un des problèmes du contrôle de gestion en tant que champ d'investigation académique est d'expliquer la variété des structures de contrôle dans et entre les organisations. Cette importante question n'a cependant pas encore reçu de réponse convaincante » (Speklé, 2001, p. 419).

Il nous semble que ce thème revêt un intérêt certain. Expliquer la diversité des pratiques budgétaires aiderait peut-être à comprendre pourquoi les entreprises font encore des budgets en dépit des critiques qui leur sont adressées. Cela permettrait également de mieux appréhender les rôles qui lui sont attribués.

### **Quelques précisions sur le budget et le contrôle budgétaire**

Avant de revenir sur la diversité des budgets et l'explication de cette diversité, il paraît important de définir le terme « budget ». Un détour par l'étymologie donne l'occasion de souligner que le budget a été emprunté par les entreprises à la gestion publique<sup>6</sup> :

« L'expression anglaise « budget » provient du français « bougette », un sac en cuir ou une bourse que les voyageurs accrochaient à la selle de leur cheval. La bougette du trésorier fut le prédécesseur du maroquin contenant un plan annuel financier que présente à l'assemblée générale le ministre des finances dans des pays comme la Grande-Bretagne ou les Pays-Bas. Ainsi, la signification du mot budget s'est transposée sur le plan financier lui-même, à l'origine exclusivement pour les gouvernements et, au sens figuré, pour les personnes privées. [...] Aux Etats-Unis, les principes budgétaires du début étaient empruntés à la technique budgétaire du gouvernement. L'ironie du sort a voulu que ceci se soit produit dans un pays où les budgets gouvernementaux n'ont été introduits que beaucoup plus tard qu'en Europe (en 1921 seulement), justement parce que la nouveauté de l'idée attira l'attention des hommes d'affaires. L'autre source d'application de ce principe aux affaires a été le

---

<sup>4</sup> Une comparaison des manuels (de langue anglaise) écrits sur le budget dans les années 1930 et dans les années 1990 montre que la réflexion sur les rôles du budget a pratiquement disparu dans les années 1990 au profit d'une description des problèmes techniques posés par le budget (Parker, 2002).

<sup>5</sup> Pour la France, l'enquête de la DFCG (1994) ou celle de Jordan (1998) donnent un aperçu de cette diversité.

<sup>6</sup> Avant de lui revenir sous une forme rénovée au cours des années 1990 et 2000 dans le cadre du « nouveau management public ».

mouvement du « Scientific Management » [...]. Il est permis de voir dans les systèmes de contrôle budgétaire une extension logique du Scientific Management de Taylor de l'atelier à l'entreprise considérée dans son ensemble » (Hofstede, 1967, p. 19-20).

Le budget peut être défini comme « un plan pour l'année à venir généralement exprimé en termes monétaires » (Anthony, 1988, p. 17). Cependant, derrière cette définition, des pratiques différentes sont regroupées : « le mot budget est le terme générique recouvrant les plans à court terme de toute sorte, parce que la plupart d'entre eux sont construits autour de budgets. Le budget, par sa dimension monétaire, est la manière la plus pratique d'exprimer l'ampleur des inputs et des outputs prévus. Les montants monétaires peuvent être agrégés ; des quantités physiques ne peuvent l'être » (Anthony, 1988, p. 94).

Une première distinction entre « budget » et « contrôle budgétaire » doit être faite. Le budget n'est qu'une prévision. Le contrôle budgétaire suppose une utilisation particulière du budget qui associe prévision et comparaison des prévisions au réel pour évaluer les managers. Toutefois, le terme « contrôle budgétaire » est lui-même sujet à controverse et « une grande variété de sens peuvent être, et historiquement ont été, attachés au terme de contrôle budgétaire. On peut même se demander si le contrôle budgétaire constitue un concept unique ou plutôt un ensemble de concepts corrélés » (Berland et Boyns, 2002, p. 330). Budget et contrôle budgétaire sont largement imbriqués, à tel point que le terme de budget est parfois employé pour signifier contrôle budgétaire. Par exemple, pour Argyris (1953) « les budgets sont des techniques comptables utilisées pour contrôler les coûts en contrôlant les personnes. [...] Les budgets servent souvent de base à l'attribution de récompenses et de sanctions. L'incapacité à atteindre le budget conduit à des sanctions ; le succès à des récompenses » (Argyris, 1953, p. 97). Plus récemment Hope et Fraser (2003d, p. 132) affirment : « quand nous parlons de budgétisation, nous entendons l'ensemble du processus de préparation et de négociation du budget annuel et de mesure de la performance de l'entreprise et des individus par rapport à ce budget ». Il peut cependant exister un budget sans contrôle budgétaire (Flamholtz, 1983 ; Hofstede, 1967).

Au cours des années 1930, des éléments de contrôle budgétaire apparaissent dans les usines de Péchiney. Pourtant, ce n'est qu'à partir des années 1960 que le contrôle budgétaire se serait généralisé en France (Berland, 1999). Aux Etats-Unis, dès les années 1920, chez General Motors, le contrôle budgétaire est utilisé comme un système de gestion à tous les niveaux de l'entreprise (Donner, 1932). Pour Chandler (1962), le contrôle budgétaire serait d'ailleurs né dans cette entreprise. Sloan, président directeur général de General Motors à l'époque, le conçoit comme un outil central qui permet la décentralisation et la coordination par le contrôle des résultats (Sloan, 1963). Il permet à la fois de suivre par exception l'activité des divisions et de mesurer leur efficacité (Chandler, 1962). Grâce aux standards, la performance des responsables opérationnels dans les usines peut également être calculée (Donner, 1932).

L'exemple de General Motors indique que le budget peut être un outil de gestion d'un groupe diversifié, mais aussi un outil taylorien à partir duquel les réalisations sont comparées aux standards jusqu'aux niveaux les plus bas de l'organisation. Ainsi, il faut certainement

différencier les recherches produites sur le budget en fonction de leur positionnement. Goold et Campbell (1987b), Berland (1999), Denis (2000) ou Van der Stede (2001) s'intéressent essentiellement au budget comme un outil de gestion d'un groupe. En revanche, les travaux fondateurs d'Argyris (1952) et d'Hofstede (1967) se situent résolument au niveau des usines et de l'utilisation du budget pour contrôler le travail des managers de premier niveau (au niveau du centre opérationnel dans le vocabulaire de Mintzberg (1979)).

Ces définitions nous permettent de définir la problématique et la question de recherche retenues ainsi que la démarche adoptée.

### **Objet de recherche : questionnement et démarche adoptée**

De nombreux travaux s'intéressent aux effets du contrôle budgétaire. En revanche, peu de recherches portent sur l'explication des pratiques budgétaires (Hartmann, 2000). Toutefois, certaines études relevant de perspective contingente (Govindarajan et Gupta, 1985 ; Merchant, 1981 ; Simons, 1987a), sociologique (Covaleski et Dirsmith, 1988a, b) ou historique (Berland, 1999 ; Berland et Boyns, 2002) fournissent des éléments pour comprendre la diversité des pratiques. Nous poursuivons cette orientation en cherchant à répondre à la question suivante :

*Comment expliquer la diversité des pratiques budgétaires ?*

Cette question appelle trois remarques.

1. Nous avons souligné la possibilité d'utiliser le budget à la fois au niveau groupe et, au sein de chacune des entités d'un groupe, au niveau opérationnel. On peut penser, au vu des critiques actuelles du budget (Hansen *et al.*, 2003 ; Hope et Fraser, 2003a), que ce qui est mis en cause aujourd'hui n'est pas le budget comme mode de gouvernement des groupes, mais plutôt le budget comme moyen de suivi des activités des opérationnels. C'est certainement à ce niveau qu'il faut se situer pour comprendre la crise que traverse cet instrument aujourd'hui. Nous choisissons donc d'étudier le budget au niveau du « centre opérationnel » (Mintzberg, 1979) et non au niveau d'un groupe.
2. Nous nous intéressons aux pratiques. Indépendamment des rôles remplis par les budgets et sans les présumer, nous analysons la manière dont les contrôleurs de gestion, les financiers et les managers construisent et utilisent le budget dans leur organisation. Nous considérons qu'un budget peut se concevoir comme un processus qui inclut la préparation du budget, ses évolutions éventuelles et l'utilisation qui en est faite. Nous emploierons donc indifféremment dans cette thèse les termes de « pratique budgétaire » et de « processus budgétaire ». Le contrôle budgétaire, tel qu'il est généralement présenté, est une forme particulière de processus budgétaire qui associe les prévisions réalisées à un suivi et à une évaluation.

Parler de « pratique budgétaire » et de « processus budgétaires », c'est s'intéresser au budget en tant qu'outil de gestion (Berry, 1983), regarder ses composantes techniques tout en s'intéressant à sa dimension sociale et managériale.

Si de nombreuses études ont été réalisées sur le budget, la plupart de ces études se limitent à une phase unique du processus budgétaire : la participation ou l'évaluation (Hartmann, 2000). Il en résulte qu'on ne dispose pas d'un instrument global permettant de décrire et de modéliser le budget d'une entreprise. Avant d'expliquer la diversité des pratiques budgétaires, nous devons donc proposer un modèle de représentation de ces pratiques en essayant de répondre aux deux questions suivantes : *Comment décrire les pratiques budgétaires ? Comment classer les différentes pratiques ?*

3. Nous souhaitons expliquer la diversité des pratiques. Nous considérons qu'une explication est possible « à partir du moment où on est capable d'interpréter un phénomène comme le résultat d'actions effectuées par des agents situés dans un contexte institutionnel et social déterminé » (Boudon, 1979, p. 257). Ceci implique de pouvoir décrire la logique de ces actions et, dans un certain sens, de les comprendre. Cette compréhension, nous dit Weber (1971), peut passer par l'observation ou par l'empathie. Elle doit ensuite être vérifiée « par le résultat, c'est-à-dire la tournure prise par le déroulement réel de l'activité » -qui peut être approximée par des statistiques (Weber, 1971, p. 36).

Expliquer les pratiques budgétaires, c'est donc essayer de comprendre les raisons pour lesquelles certaines pratiques budgétaires existent dans une organisation particulière alors que, dans une autre organisation, d'autres pratiques existent.

Pour élaborer cette explication, nous accepterons le postulat (partagé dans des termes proches par deux sociologues *a priori* aussi éloignés que Boudon et Bourdieu) selon lequel « les agents sociaux ne font pas n'importe quoi, qu'ils ne sont pas fous, qu'ils n'agissent pas sans raison. Ce qui ne signifie pas [...] qu'ils ont raison d'agir comme ils agissent » (Bourdieu, 1994, p. 150).

La compréhension et l'explication seront menées en deux étapes : une démarche exploratoire qualitative constituée d'entretiens et une démarche quantitative. Ces deux méthodes de recueil et d'analyse de données doivent permettre, dans un premier temps, de proposer une explication, sous forme d'hypothèses, à partir de l'interprétation du sens que les acteurs donnent à leurs pratiques et, dans un second temps, de valider par les données collectées l'explication proposée.

Cette recherche est réalisée dans le contexte français. Ce contexte peut induire une perception et une utilisation particulière des outils de contrôle (D'Iribarne, 1993).

## Présentation du plan de l'étude

La réponse à la question de recherche passe par trois étapes : la proposition d'un modèle de représentation du processus budgétaire (première partie), la description, la mesure et le classement des pratiques budgétaires (deuxième partie) et l'explication de la diversité des pratiques budgétaires (troisième partie).

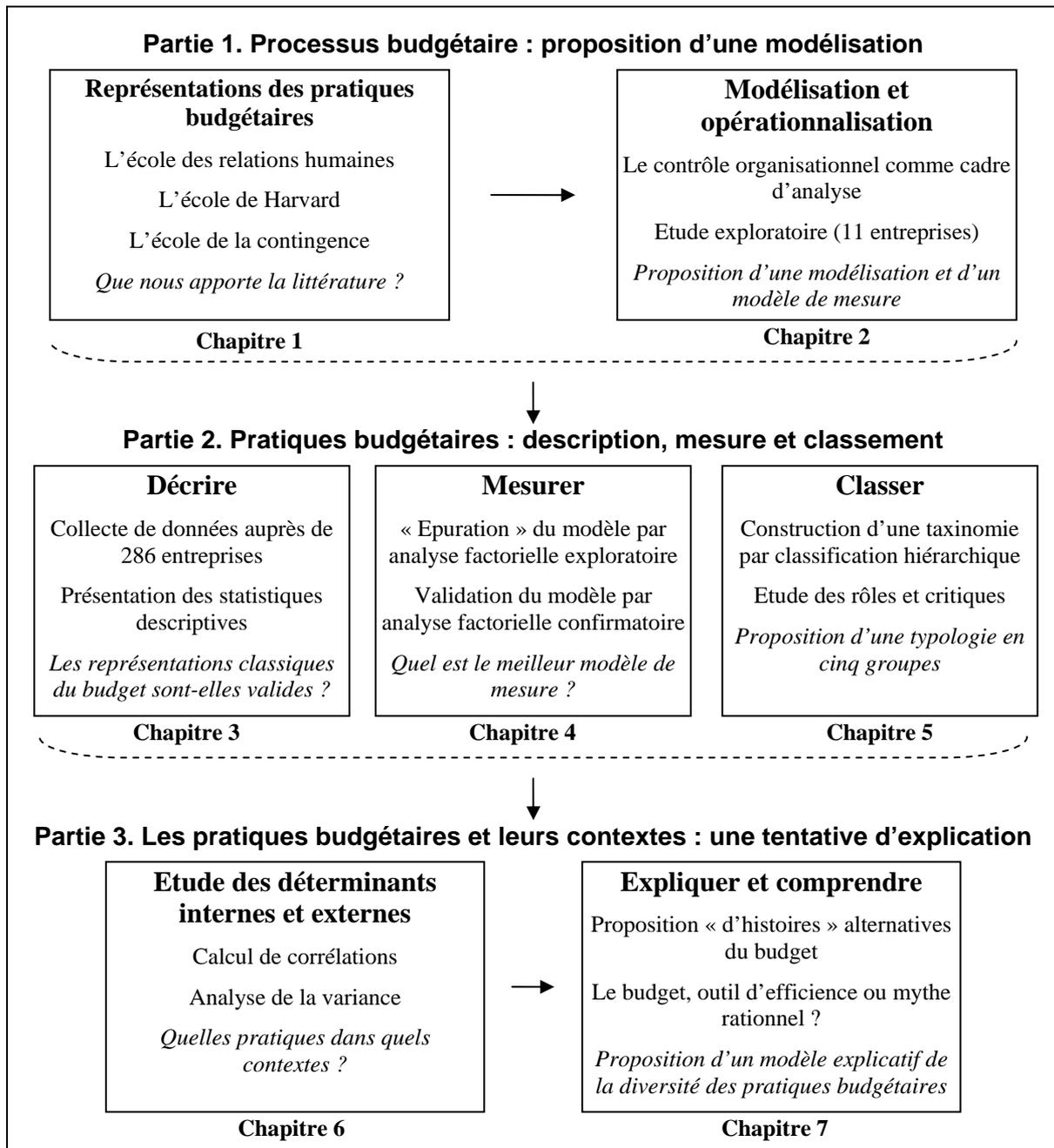


Figure 1.1- Plan de thèse : présentation

Dans un premier temps, nous proposons une modélisation et un modèle de mesure des pratiques budgétaires, grâce à une revue de littérature des principales recherches empiriques sur le budget dans le champ du contrôle de gestion.

Trois courants de recherche sont plus particulièrement étudiés (chapitre 1) : l'école des relations humaines, l'école de Harvard et la perspective contingente. L'école behavioriste ou dite des relations humaines, à la suite d'Argyris, a produit la majorité des études sur le budget et plus particulièrement sur ses effets sur les contrôlés. Elle s'est particulièrement intéressée à la participation budgétaire, au slack budgétaire et à l'utilisation du budget dans l'évaluation de la performance. L'école de Harvard (Anthony et Simons) propose de classer les pratiques budgétaires selon qu'elles sont « serrées » ou « souples », « interactives »<sup>7</sup> ou « diagnostiques ». Ces travaux sont largement intégrés dans les manuels américains et semblent avoir une forte influence sur les praticiens. La perspective contingente propose un point de vue méthodologique original et fournit des éléments pour appréhender le budget dans son ensemble.

De cette étude de la littérature, nous constatons que des instruments de mesure des pratiques budgétaires existent mais qu'aucune modélisation ne permet de représenter le processus budgétaire dans son ensemble.

A partir d'une étude exploratoire des pratiques budgétaires de onze entreprises, nous proposons donc une modélisation et un modèle de mesure des pratiques budgétaires (chapitre 2). Le processus budgétaire est observé sous l'angle du contrôle organisationnel. Nous disposons ainsi d'une modélisation permettant de recueillir et de classer les données sans pour autant contraindre le budget à un rôle précis. Le cadre retenu rend possible la mise en évidence de différents niveaux d'intensité de contrôle organisationnel obtenu grâce au budget. Neuf dimensions semblent caractériser le processus budgétaire d'une organisation : le niveau de participation des opérationnels, la difficulté des objectifs budgétaires fixés, le type de négociation budgétaire, l'importance accordée au suivi des écarts, le nombre de révisions budgétaires, l'importance accordée au budget pour évaluer la performance, l'implication de la direction dans le processus budgétaire, le niveau de détail et de formalisation retenus dans la négociation et le suivi budgétaire. Pour chacune de ces dimensions, une opérationnalisation sous forme de questions adaptées au recueil de données par questionnaire est proposée.

La seconde partie a pour objectif de décrire, mesurer et classer les pratiques budgétaires.

Le questionnaire obtenu est utilisé pour collecter des informations sur environ 1400 entreprises. 286 réponses exploitables ont été reçues. Les résultats de cette enquête sont d'abord présentés de manière descriptive (chapitre 3). Ceci nous permet de faire le point sur

---

<sup>7</sup> Le terme « contrôle diagnostique » est emprunté à Simons (1995b). Celui-ci parle, en effet, de « *diagnostic control* » et non de « *diagnosis control* ». Dans le cas contraire, on aurait utilisé « contrôle diagnostic », diagnostic étant dans ce cas un nom commun (source Le Robert & Collins, 2<sup>ème</sup> édition, 1987).

les pratiques budgétaires et de remettre en cause certaines évidences véhiculées dans les manuels ou croyances largement partagées.

Des analyses factorielles exploratoires et confirmatoires sont ensuite menées afin de construire une échelle de mesure « fiable » et « valide » au plan statistique (chapitre 4). Les analyses statistiques réalisées mettent en évidence les questions qui opérationnalisent au mieux les concepts retenus pour décrire les pratiques budgétaires. Elles permettent aussi de modifier le modèle de représentation initial et nous conduisent à retenir onze dimensions pour caractériser le processus budgétaire.

Ce modèle de mesure est utilisé pour construire une taxinomie des pratiques budgétaires : cinq groupes de pratiques apparaissent. A partir de cette taxinomie et de l'examen des rôles et critiques associés au budget, nous proposons une typologie des pratiques budgétaires (chapitre 5). Cette typologie distingue cinq styles de pratiques budgétaires (strict, diagnostique, interactif, souple et indicatif) et relie les pratiques aux rôles attribués aux budgets. Une partie de notre question de recherche peut obtenir une réponse ici : les pratiques budgétaires divergent entre les organisations car les fonctions manifestes qui lui incombent divergent.

Cependant, ce niveau d'explication est insuffisant. Pourquoi les rôles du budget divergent-ils ? De plus, peut-on se satisfaire de ce que nous disent les acteurs dans le cadre d'un questionnaire ? Au-delà de leurs fonctions manifestes, les budgets n'ont-ils pas de fonctions latentes qui ne peuvent être mises au jour qu'en étudiant les pratiques budgétaires dans leur contexte ?

Dans la dernière partie, nous tenterons donc d'expliquer et de comprendre la diversité des pratiques. En premier lieu, un examen empirique des facteurs externes et internes liés aux variations de pratiques sera réalisé (chapitre 6). L'étude des corrélations entre les pratiques budgétaires et leur contexte souligne l'importance de facteurs peu étudiés dans la littérature : le type d'actionnariat, l'appartenance à un groupe et l'origine professionnelle des dirigeants. Afin de comprendre la place prise par ces facteurs, quatre théories sont sollicitées : la théorie de la contingence, la théorie néo-institutionnelle et les approches marxistes et foucaaldiennes du budget (chapitre 7). Deux théories apparaissent particulièrement pertinentes, au regard des données collectées, pour expliquer les pratiques budgétaires : la théorie de la contingence et la théorie néo-institutionnelle. Leur niveau relatif d'explication est testé et montre que la théorie de la théorie néo-institutionnelle explique une part plus importante des pratiques budgétaires. Ce constat nous amène donc à considérer, qu'au-delà des considérations d'efficacité, le budget est aussi un mythe rationnel qui participe à la légitimation de l'organisation.

## **PARTIE 1- PROCESSUS BUDGETAIRE : PROPOSITION DE MODELISATION**

Plus que le budget en lui-même, ce qui nous intéresse, c'est le processus de construction du budget et l'utilisation qui en est faite. Les questions qui se posent sont alors les suivantes : *Comment se déroule le processus budgétaire ? Sur quelles dimensions les pratiques des entreprises différent-elles ?*

L'objectif de cette partie est de répondre à ces questions en proposant une représentation, une modélisation du processus budgétaire. Le « modèle » peut être entendu de diverses manières, il « peut se vouloir l'expression d'une théorie générale ou, à l'autre extrême, la traduction d'un simple phénomène local ou particulier. Il peut être descriptif ou inductif » (Parelbas, 1990, p. 1646). Nous utilisons le terme « modélisation » pour traduire notre volonté de construire un instrument de représentation du processus budgétaire.

Modéliser les pratiques budgétaires nécessite d'abord de faire appel à des concepts. Un concept « n'est pas le phénomène lui-même, c'est une abstraction, une pensée, un moyen de connaissance » (Grawitz, 2001, p. 18). Cette conceptualisation est indispensable pour débiter notre recherche :

« L'observation peut, à la rigueur, se concevoir sans hypothèse de départ, par exemple dans le cadre d'une recherche exploratoire. En revanche, un élément indispensable à toute recherche c'est le concept. Le concept n'est pas seulement une aide pour percevoir, mais une façon de concevoir. Il organise la réalité en retenant les caractères distinctifs, significatifs des phénomènes. Il exerce un premier tri au milieu du flot d'informations qui assaillent le chercheur.

Le concept doit ensuite guider le chercheur, en lui procurant au départ un point de vue » (Grawitz, 2001, p. 384-385).

En résumé, « sans concept, vous ne savez pas où regarder, que rechercher, ni comment reconnaître ce que vous recherchez quand vous l'avez trouvé » (Becker, 2002, p. 180).

Les concepts choisis sont-ils pertinents ? Pour le vérifier, Becker propose de considérer que « les concepts sont des généralisations empiriques qui doivent être mises à l'épreuve et affinées sur la base des résultats de recherches empiriques » (2002, p. 205). Nous mettons donc à l'épreuve des faits les concepts issus de la littérature grâce à une étude exploratoire menée sur onze entreprises de tailles et de secteurs différents.

Dans cette partie, une modélisation des pratiques budgétaires est proposée à partir d'une double investigation : d'abord théorique puis ensuite empirique. Le premier chapitre a pour objectif de présenter les travaux qui permettent de modéliser les pratiques budgétaires. Dans le deuxième chapitre, cette revue de littérature est confrontée à des données collectées dans onze entreprises. Le budget est présenté comme un outil de contrôle organisationnel et est caractérisé par neuf dimensions principales : la participation des opérationnels au budget, le type de négociation, le niveau de difficulté des objectifs budgétaires, la flexibilité du budget, le suivi des écarts, l'évaluation budgétaire, l'implication de la direction, le niveau de détail et la formalisation du processus.

Nous ne nous limitons donc pas, comme le font la plupart des études, à appréhender le budget sous le seul axe de la participation ou de l'évaluation. Nous prenons en compte le fait que « les systèmes budgétaires sont multidimensionnels, [en considérant qu'] une vision large est nécessaire pour comprendre les réseaux complexes et les interdépendances entre variables » (Merchant, 1981, p. 825).

Un modèle de mesure des neuf dimensions retenues est ensuite proposé. Issu de la littérature et du terrain exploratoire, il permet de mesurer les différentes dimensions du budget pour une entreprise donnée.

## **Chapitre 1. Représentations des pratiques budgétaires : revue de littérature**

Depuis cinquante ans, les recherches sur le budget constituent le cœur de la recherche en contrôle de gestion. Notre objectif étant d'expliquer les différences de pratiques entre les entreprises, il semble utile, dans un premier temps, de les décrire. Pour ce faire, il est nécessaire de disposer de concepts. Ces concepts nous permettront, par la suite, de mettre en évidence les différences de pratiques budgétaires entre les entreprises.

*Dans quelle mesure les concepts proposés dans la littérature nous permettent-ils de différencier les pratiques budgétaires observées dans les entreprises ? Comment est décrit le budget dans les recherches en contrôle de gestion ?* Telles sont les questions auxquelles nous allons tenter de répondre dans ce chapitre.

L'idée n'est pas de présenter de manière exhaustive les nombreuses recherches sur le budget, ni même tous les tenants et aboutissants des recherches décrites, mais en premier lieu, de voir les outils et concepts qu'elles proposent pour nous aider à décrire une pratique budgétaire et à différencier les pratiques de diverses entreprises.

Covaleski *et al.* (2003) distinguent trois courants de recherche sur le thème du budget : un courant de recherche en psychologie-sociale, un courant de recherche en sociologie et un courant de recherche en économie. Ils différencient ces trois perspectives par la question qui leur est sous-jacente, le niveau d'analyse et les variables budgétaires observées. On peut également distinguer ces écoles par leurs méthodes de validation.

	<b>Economie</b> Théorie de l'agence	<b>Psychologie</b> Psychologie-sociale anglo-saxonne (école des relations humaines)	<b>Sociologie</b> Théorie de la contingence et théorie néo-institutionnelle
Question de recherche initiale	Quelle est la valeur économique des pratiques budgétaires pour les propriétaires et les employés ?	Quels sont les effets des pratiques budgétaires sur l'état mental des individus, leur comportement et leur performance ?	Comment le processus budgétaire influence-t-il la prise de décision et le processus de négociation de la planification et du contrôle des ressources sociales et organisationnelles entre des intérêts divergents ?
Niveau d'analyse	L'agence (entre l'employeur et l'employé), comme représentation simplifiée d'une organisation ou d'une entité.	L'individu. L'accent est mis sur le subordonné, fréquemment dans le cadre de la dyade supérieurs / subordonnés.	Organisation et entité.
Variables budgétaires	Caractéristiques du budget et des pratiques de rémunération ; contrats basés sur le budget, participation budgétaire, budget d'investissement et analyse des écarts.	Participation budgétaire, difficulté du budget, utilisation du budget dans l'évaluation de la performance, rémunération budgétaire.	<i>Théorie de la contingence</i> : participation budgétaire, évaluation de la performance basée sur le budget, importance du budget, utilisation des budgets <i>Théorie néo-institutionnelle</i> : évolution du processus budgétaire.
Méthode de validation	Principalement des modèles analytiques. Quelques recherches sur des bases de données et quelques recherches expérimentales.	Principalement des enquêtes. Quelques études de cas et quelques expérimentations.	Principalement des enquêtes (contingence) et des études de cas (théorie néo-institutionnelle).

**Tableau 1.1- Comparaison des recherches budgétaires menée dans trois perspectives théoriques (adapté de Covalski *et al.*, 2003, p. 8-9)**

Cette synthèse ne fournit pas un panorama exhaustif des recherches sur le budget. Elle met en évidence les courants majeurs mais oublie les « recherches alternatives » en contrôle de gestion (Baxter et Chua, 2003).

La question se pose alors de savoir quels courants peuvent être utilisés pour représenter les pratiques budgétaires et identifier les concepts pertinents. Si nous considérons les concepts comme des généralisations empiriques, il semble cohérent de retenir les recherches qui s'appuient sur des éléments empiriques pour nous aider à classer les pratiques observées. Nous devons aussi retenir les travaux qui proposent des concepts permettant de comparer les pratiques budgétaires d'une entreprise à l'autre.

Ces critères de choix conduisent d'une part, à exclure les recherches économiques et les recherches néo-institutionnelles et, d'autre part, à étudier « l'école de Harvard » en contrôle de gestion. Les « recherches alternatives », parce qu'elles proposent peu de concepts pour décrire les pratiques budgétaires, ne seront pas évoquées dans ce chapitre (nous y reviendrons cependant au septième chapitre).

Les recherches du courant économique sont exclues de notre revue de littérature. En effet, ces recherches tentent de modéliser les pratiques budgétaires à partir des présupposés de la théorie de l'agence et leurs validations théoriques reposent davantage sur des modèles mathématiques formels que sur des évidences empiriques (Covaleski *et al.*, 2003). Les quelques tentatives de validations empiriques s'appuient sur l'utilisation de bases de données et d'archives comptables ou sur des expérimentations (Covaleski *et al.*, 2003). Notre objectif étant de construire une représentation permettant de caractériser et de différencier des pratiques budgétaires d'entreprises réelles, nous n'analyserons pas cette littérature qui apparaît trop éloignée de l'observation des pratiques sur le terrain.

Les théories néo-institutionnelles sont elles aussi exclues de la revue de littérature exposée dans ce chapitre. En effet, ces recherches demeurent encore minoritaires et s'intéressent plus aux processus de changement du budget qu'au contenu du processus budgétaire en lui-même. Les travaux de ce courant sont sollicités dans le septième chapitre afin d'expliquer la diversité des pratiques budgétaires.

Bien que Covaleski *et al.* (2003) ne citent ni les travaux d'Anthony (1965 ; 1988), ni les travaux plus récents de Simons (1995b) dans leur revue de littérature, nous choisissons d'étudier les travaux de ce qu'on peut appeler « l'école de Harvard » en contrôle de gestion. En effet, Harvard est considérée comme la « cathédrale du management américain » (Ewing, 1990, p. IX) et cette école est certainement avec le professeur Robert Anthony à l'origine de la naissance du contrôle de gestion comme discipline académique (Lowe et Puxty, 1989).

L'omission de Covaleski *et al.* peut s'expliquer par la faible place prise par ces travaux dans les revues de recherche. Néanmoins, trois raisons nous incitent à étudier les apports de cette école. En premier lieu, ces travaux nous semblent avoir un intérêt dans une optique de caractérisation des pratiques budgétaires car ils s'appuient sur des études de cas nombreuses et sont repris dans de nombreux manuels américains. De plus, les effets de ces travaux sur les pratiques semblent réels : « la capacité de la B-School de changer les modalités d'action est légendaire » (Ewing, 1990, p. IX). Enfin, les travaux de Simons connaissent aujourd'hui un certain engouement si l'on en croît le nombre de recherches qui commencent à utiliser son cadre théorique (Abernethy et Brownell, 1999 ; Davila, 2000 ; Denis, 2000, 2002 ; Marginson, 2002 ; Osborn, 1998).

En reprenant pour partie les frontières définies par Covaleski *et al.* (2003), nous proposons de voir comment diverses approches permettent de décrire les pratiques budgétaires à partir des principaux articles des courants suivants<sup>8</sup> :

---

<sup>8</sup> Nous avons regroupé les recherches qui partagent les mêmes méthodes, les mêmes fondements théoriques et les mêmes réseaux de citations. Cependant, la frontière entre les différents courants est parfois ténue. L'école de la contingence peut à certains égards être vue comme le prolongement de l'école des relations humaines.

- l'école des relations humaines, qui se caractérise par une approche psychosociologique du budget ;
- l'école de Harvard, qui propose une perspective managériale du budget ;
- l'école de la contingence qui tente de prolonger les apports de l'école des relations humaines par l'utilisation d'outils statistiques perfectionnés.

## Section 1. Approche psychosociologique du budget : l'école des relations humaines

Le courant des relations humaines en contrôle de gestion reprend essentiellement les résultats et les méthodes mis en évidence dans la littérature dite des « relations humaines » (aussi appelée *behavioriste*) qui s'est développée dès les années 1930, après l'expérience d'Elton Mayo.

Ce mouvement s'est constitué « comme un antidote aux conditions inhumaines de travail dans les usines américaines et européennes dans la première moitié du vingtième siècle » qui sont apparues avec le développement du taylorisme (MacIntosh, 1994, p. 209). Ainsi, la théorie des relations humaines « a replacé l'individu, l'homme, au centre de l'organisation » (Rojot, 2003, p. 77). L'étude fondatrice de ce courant a été menée de 1927 à 1932 dans l'usine *Hawthorne* de la *Western Electric*. Elle montre que la relation du salarié à son entreprise n'est pas uniquement économique, mais que celui-ci cherche aussi à satisfaire dans l'entreprise des besoins sociaux. De très nombreuses recherches ont été conduites sur ce même thème par la suite.

Les premières critiques *behavioristes* du budget ont été formulées dans les années 1930 à la suite d'une étude de la « *National Industrial Conference Board* » qui indiquait que les « budgets imposés » pouvaient faire « autant de mal que de bien » et rendaient les managers insatisfaits. Elle préconisait donc que les managers préparent les budgets avant de les soumettre aux dirigeants : « l'idée était née que la participation au processus budgétaire pouvait remédier à certaines insatisfactions liées au budget » (MacIntosh, 1994, p. 211).

De nombreuses études ont repris et confirmé ce constat. Cette section a pour objectif de donner un aperçu de ces recherches en exposant, dans un premier temps, les études fondatrices d'Hofstede et Argyris (1), puis les recherches qui se sont centrées sur l'utilisation des données comptables dans l'évaluation de la performance (2), la participation budgétaire (3), le *slack*<sup>9</sup> et la difficulté des objectifs (4).

---

<sup>9</sup> Nous faisons le choix de ne pas traduire dans le texte la notion de *slack*. Elle fait, en effet, partie du vocabulaire courant tant dans le domaine de la recherche francophone que pour les praticiens du contrôle de gestion.

## 1. Les études fondatrices

Deux études sont considérées comme fondatrices de l'école des relations humaines sur le budget (Hartmann, 2000). Argyris, au début des années cinquante, a développé les concepts centraux de l'école des relations humaines en contrôle de gestion (participation budgétaire et effets des pratiques sur les contrôlés en termes de tension et de stress) et mis en évidence les effets pervers d'un budget mal utilisé. La recherche d'Hofstede, conduite dans les années soixante aux Pays-Bas, reprend les constats d'Argyris et les développe à l'aide de méthodes statistiques avancées.

### 1.1. L'étude d'Argyris

En 1952, à la demande de la « *Controllershship Foundation* », Argyris analyse les effets du budget sur le comportement des managers opérationnels.

Cette étude est fondatrice du courant des relations humaines en comptabilité (Briers et Hirst, 1990 ; Hartmann, 2000). Dans un premier temps, nous allons décrire les objectifs de cette étude, puis la méthode et le champ de recherche, les résultats obtenus et enfin, ses propositions.

#### 1.1.1. Les objectifs de l'étude

Cette recherche, qualifiée d'exploratoire par Argyris lui-même, a pour objectif « d'examiner les problèmes et de soulever des questions concernant les effets des budgets sur les superviseurs en ce qui concerne les relations humaines » (Argyris, 1952, p. 3).

Elle est proposée de répondre aux questions suivantes : Comment les financiers voient-ils leur travail ? Quels sont les problèmes relationnels entre les financiers et les opérationnels (selon chacun d'eux) ? Quels sont les problèmes qu'ils ne perçoivent pas ? De la même façon, comment les responsables d'usine voient-ils leur travail ? Quels sont les problèmes qu'ils ne perçoivent pas ? Quelles sont les similarités et les différences qui existent entre les gens d'usine et les financiers dans le regard porté sur les valeurs, les attitudes et les sentiments à l'égard du budget ? (Argyris, 1952, p. 2-3).

#### 1.1.2. La méthode et le champ de recherche

La recherche a été conduite dans quatre usines où les budgets « évaluent les superviseurs de fabrication de manière continue » (Argyris, 1952, p. 3). Ces budgets sont des budgets opérationnels. Les usines comprennent plus de 1500 employés et les entretiens ont été menés de façon non directive.

Le processus budgétaire est presque identique dans ces quatre entreprises. Les objectifs en termes de coût de chaque centre de coûts sont définis par les contrôleurs et les managers de plus haut niveau ; ils sont ensuite négociés avec les dirigeants d'usine, puis signés et

appliqués par ces derniers. Argyris n'étudie donc pas le processus de construction du budget considérant qu'il est équivalent dans les usines observées<sup>10</sup>.

### 1.1.3. Les résultats de la recherche

Cette recherche fait émerger les principales critiques qui peuvent être formulées à l'encontre du budget et de ses conséquences sur le travail des contrôlés. Il apparaît ainsi que :

1. les directeurs d'usines reprochent au budget de ne rendre compte que des résultats et non des raisons pour lesquelles les objectifs n'ont pas été atteints si c'est le cas ;
2. le budget met en exergue la performance passée ou s'intéresse à la performance future, alors que les managers opérationnels doivent porter leur attention sur les processus opérationnels au jour le jour ;
3. les budgets sont rigides ;
4. les objectifs budgétaires, lorsqu'ils sont atteints, sont relevés l'année suivante. Ceci conduit parfois à des budgets irréalistes.

Le budget est en fait un moyen de pression : dans trois des quatre usines étudiées, les directeurs le perçoivent même comme le principal moyen de pression.

Cette pression peut avoir plusieurs effets :

- elle augmente la tension, le ressentiment, la suspicion, la peur et la méfiance ;
- elle a pour conséquence la création de groupes qui permettront aux participants de mieux vivre la pression. Le groupe cherchera à combattre la pression du management et il demeurera même si la pression du management devient moins forte ;
- elle a un effet très important sur les contremaîtres (ceux qui sont à la liaison entre deux groupes). Pour échapper à cette pression, ils peuvent se joindre à un groupe ou passer toute cette pression à leurs employés ;
- elle peut se transformer en lutte entre départements ou en lutte contre les fonctionnels ;
- elle peut être internalisée par le contremaître, ce qui le conduit à travailler de façon excessive ou à être stressé et désordonné (la personne qui vit cette situation se désengage de son travail ou fait une dépression).

---

<sup>10</sup> « Le processus de préparation des budgets des coûts de production est à peu près identique dans les quatre entreprises. Dans tous les cas, le processus commence avec une réunion regroupant un contrôleur de gestion, son assistant et un groupe de top managers qui vont déterminer les objectifs globaux de l'entreprise pour l'année à venir. L'équipe des contrôleurs de gestion décline alors ces objectifs financiers en sous-objectifs à l'intention des départements. Ce budget initial est envoyé à tous les responsables à qui il est demandé de regarder avec grande attention ce budget et d'y apporter toutes les modifications souhaitées. Une fois que les responsables ont toutes les modifications budgétaires clairement en tête, une réunion avec le contrôleur de gestion et ses équipes a lieu. Les deux parties viennent "armés jusqu'aux dents", ayant préparé quelques balles d'avance. Une fois que les désaccords sont résolus, toutes les parties signent la nouvelle proposition budgétaire. Les responsables regagnent leurs bureaux, attendant leur nouveau budget en espérant qu'ils auront l'énergie nécessaire pour le faire accepter à leurs équipes » (Argyris, 1952, p. 24).

En résumé, en augmentant la pression, le management « hypothèque le futur pour obtenir une augmentation immédiate de l'efficacité » (Argyris, 1952, p. 3).

Pour Argyris, la mise en place du budget constitue un moyen de gagner du pouvoir pour le contrôleur. Le succès de son travail passe cependant par la découverte et la révélation au supérieur des erreurs des managers. Ceci peut donner à ces derniers un sentiment d'échec<sup>11</sup>.

De plus, des objectifs budgétaires difficiles peuvent conduire les managers à essayer d'atteindre les objectifs contenus dans leur budget sans se préoccuper des autres départements (en essayant notamment de faire entrer dans le budget d'autres départements le surcoût provenant de leurs erreurs). Le budget aurait donc un effet néfaste sur la coordination.

Argyris met en évidence diverses manières d'utiliser le budget. En effet, dans son étude, un directeur d'usine souligne que « les budgets en eux-mêmes ne peuvent rien faire. C'est ce que les gens en font qui est à l'origine des comportements observés » (Argyris, 1952, p. 24). Les budgets peuvent devenir un moyen d'expression : ils « sont loin d'être de froides images de la production passée » (Argyris, 1952, p. 10). A tel point que « la façon dont les gens expriment leur intérêt dans les budgets et la façon dont ils décrivent ces budgets et les utilisent, est reliée au style de direction auquel ils sont habitués [...] C'est-à-dire que les dirigeants utilisent le budget en concordance avec leurs méthodes de direction » (Argyris, 1952, p. 10). Selon la méthode de direction, les effets sont différents.

« Je vais au bureau et vérifie mon budget tous les jours. Je peux ainsi voir si l'on atteint le budget. Si c'est OK, je ne dis rien. Mais si cela ne va pas, je reviens ici, et je donne aux gars un petit... Enfin, vous voyez, je les pique au vif... ».

« Je me suis imposé comme règle de toujours maintenir un contact proche, un contact humain, avec chacun des membres de mon équipe. Si je vois qu'ils n'atteignent pas le budget, je vais les voir et je leur dis que j'ai 40000 dollars de côté. Ils ne savent pas ce que représentent 40000 dollars. Ils s'imaginent que c'est beaucoup et retournent au boulot. »

« Vous savez, c'est un truc étrange. Si je veux que mes équipes respectent le budget, je ne leur agite pas sous le nez en permanence. Je le laisse juste posé négligemment sur mon bureau »

**Encadré 1.1- Trois exemples d'utilisation des budgets (Argyris, 1952)**

#### 1.1.4. Les propositions

Argyris fait deux propositions pour diminuer les effets pervers des budgets.

D'abord, il propose de faire participer les managers au processus budgétaire, notamment lors de la fixation des objectifs, afin qu'ils considèrent ces objectifs comme étant les leurs. Lorsque la présentation des budgets change, il conseille d'obtenir l'acceptation des superviseurs avant le changement. Cette proposition sera à l'origine de nombreuses études.

---

<sup>11</sup> Le sentiment d'échec serait pour Argyris fortement néfaste pour l'activité des managers. Il pourrait se traduire par une perte d'intérêt dans le travail, un abaissement des standards, une perte de confiance en soi, une renonciation plus rapide, une peur des nouvelles tâches, un refus des nouvelles méthodes ou des nouveaux postes, une attente de l'échec ou une augmentation de la difficulté à travailler avec les autres.

Ensuite, Argyris suggère de faire en sorte que les financiers aient conscience de l'importance des relations humaines. Cela implique une prise en compte de cet aspect dans leur formation, et, plus globalement, au sein de l'entreprise. Argyris conseille ainsi une sensibilisation des financiers au travail des autres membres de l'entreprise, notamment grâce à des réunions. Cette proposition n'aura pas le même succès que la première en ce qui concerne le nombre d'études engendrées.

### 1.1.5. Apports et critiques

Par cette étude, Argyris montre qu'un budget est un ensemble de chiffres qui n'ont aucune valeur intrinsèque en eux-mêmes :

« Les budgets [...] sont des symboles, des symboles de quelque chose qui peut faire naître de la peur, du ressentiment, de l'hostilité et de l'agressivité de la part des employés vis-à-vis de l'organisation et qui peut amener à décroître la production » (Argyris, 1952, p. 10).

Le budget, outil de management, peut donc avoir des usages variés et faire naître des sentiments positifs ou négatifs chez les contrôlés.

Anthony (1960, p. 68) critique fortement cette recherche, il reproche notamment à Argyris l'échantillon choisi : « les trois usines choisies utilisent le budget « ancienne école » : il est décidé par le *top-management* sans la pleine participation du personnel opérationnel. Il n'est donc pas étonnant que le budget ne produise pas de bons résultats dans ces trois entreprises »<sup>12</sup>.

En dépit des critiques, cette étude est fondamentale car « riche en contenu empirique et théorique » (Briers et Hirst, 1990, p. 376). Hofstede considère que « les recherches faites par Argyris, qui ont suscité un intérêt général, peuvent être considérées comme l'équivalent des études Hawthorne pour le processus budgétaire » (Hofstede, 1967, p. 37). Dans le même sens, MacIntosh écrit que l'étude d'Argyris « a été à l'origine d'une avalanche de recherches sur l'impact des systèmes de comptabilité de gestion sur les relations humaines des managers et des employés » (MacIntosh, 1994, p. 212-213). Les constats et propositions qu'il formule ont orienté et structuré une large partie du champ de la recherche sur le budget en psychologie-sociale (relations humaines), en sociologie (contingence) et en économie (Covaleski *et al.*, 2003).

En résumé, Argyris a montré le besoin de compléter le savoir technique sur le budget par un savoir sur les comportements humains. Un comportement dysfonctionnel n'est pas seulement une tendance naturelle de l'homme : il peut être provoqué par une mauvaise utilisation du contrôle budgétaire (Hartmann, 2000, p. 452).

---

<sup>12</sup> A ceci, Argyris aurait pu répondre qu'il ne mettait pas forcément en cause le budget en tant que tel mais justement la façon dont il est utilisé.

Une deuxième étude nous semble assez caractéristique de l'approche « relations humaines » du processus budgétaire. Publiée quinze ans après celle d'Argyris, elle en reprend les principales thèses tout en utilisant des techniques statistiques d'analyse de données.

## **1.2. L'étude d'Hofstede**

Hofstede se donne pour objectif la « recherche des relations entre les entrées et les sorties du système budgétaire et leur explication en fonction des différentes disciplines, principalement, la comptabilité, la psychologie et la théorie de l'organisation » (Hofstede, 1967, p. 37).

Hofstede ne remet pas a priori en cause l'existence du contrôle budgétaire car il estime qu'« une méthode formelle de contrôle de gestion pour les entreprises moyennes ou grandes est indispensable. La question n'est pas de savoir si l'on va ou non utiliser le contrôle budgétaire, mais plutôt comment s'en servir de la meilleure manière possible » (Hofstede, 1967, p. 85). Il est intéressant de noter que, pour Hofstede, cette recherche sur le budget s'inscrit dans le dilemme entre autonomie et contrôle, « notions qui ne sont ni totalement opposées ni totalement concordantes ». Le contrôle est « indispensable à l'efficacité de l'entreprise » et l'autonomie est la « conséquence des idéaux démocratiques qui sont les nôtres ». Il faut trouver l'optimal entre ces deux extrêmes, sachant que « ce que nous appelons optimal ressort du domaine de l'idéologie. Les chefs ne sauraient échapper à la nécessité de faire des choix idéologiques » (Hofstede, 1967, p. 15).

Son cadre d'analyse théorique repose sur la théorie de Maslow. Il résume dans le tableau repris ci-dessous les effets supposés du budget :

<b>Types de besoins fondamentaux les plus concernés</b>	<b>Caractéristiques du système ayant un pouvoir de motivation positif</b>	<b>Caractéristiques du système ayant un pouvoir de motivation négatif</b>
Les besoins de sécurité		<ul style="list-style-type: none"> <li>- forte pression sur les récompenses et les sanctions en termes de salaire aboutissant à des sentiments d'injustice et d'iniquité.</li> <li>- forte pression sur le statut et les promotions</li> <li>- management par la peur</li> <li>- insistance sur la notion « d'être tenu responsable »</li> </ul>
Les besoins d'affiliation	<ul style="list-style-type: none"> <li>- communication fréquente entre le responsable d'un budget et son supérieur, développant chez le responsable une appréciation positive</li> <li>- formation de groupes cohérents de collègues parmi les chefs dont les normes soutiennent la motivation budgétaire</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- formation de groupes de chefs ayant des normes de groupe opposées au budget</li> <li>- rupture de la coopération interdépartementale par la pression budgétaire ; création d'un esprit de chapelle dans chaque département ; division pour régner</li> <li>- rupture du « contrat de travail psychologique » existant entre les responsables d'un budget et leurs subordonnés par la pression budgétaire</li> <li>- existence d'un pouvoir bureaucratique exercé par le département contrôle de gestion au moyen du système budgétaire ; malentendus avec ce département</li> </ul>
Les besoins d'estime des autres	<ul style="list-style-type: none"> <li>- usage modéré d'éloges aussi bien que de critiques</li> <li>- séparation de l'appréciation et de l'établissement des buts</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- inclinaison aux critiques personnelles lorsque apparaissent des écarts budgétaires défavorables</li> <li>- management par exception centré exclusivement sur les écarts négatifs</li> </ul>
Les besoins d'accomplissement	<ul style="list-style-type: none"> <li>- connaissance des résultats</li> <li>- possibilité d'intérioriser les budgets pour qu'ils deviennent des niveaux d'aspiration personnels</li> <li>- valeur du standard en tant que standard d'accomplissement significatif aux yeux d'autres personnes</li> <li>- le budget est considéré comme un défi</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- expériences d'échecs inhérents au système</li> <li>- le budget est trop aisé</li> <li>- le budget est considéré comme impossible à atteindre</li> </ul>
Les besoins d'autonomie	<ul style="list-style-type: none"> <li>- participation aux décisions prises pour la structuration du système budgétaire et du système d'information sur les écarts</li> <li>- usage de références externes pour l'établissement des standards et participation à la découverte de ces références</li> <li>- participation à l'établissement des standards</li> <li>- participation aux décisions prises pour agir sur les écarts</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- participation à l'établissement des standards non ressentie comme telle par le responsable d'un budget (pseudo-participation)<sup>13</sup></li> <li>- établissement des standards par l'autorité hiérarchique sans discernement</li> </ul>

**Tableau 1.2- Effets des budgets : les hypothèses d'Hofstede (1967, p. 57-59)**

<sup>13</sup> On parle de pseudo participation (Argyris, 1952) pour une situation dans laquelle on laisse l'illusion aux contrôlés d'être impliqués dans le budget alors que leur influence s'avère, au final, mineure.

Le budget peut donc avoir des effets positifs et négatifs sur la motivation à travers les besoins de sécurité, d'affiliation, d'estime des autres, d'accomplissement et d'autonomie. Conformément à la tradition *behavioriste*, Hofstede considère que, sans motivation des managers, l'entreprise est inefficace.

Nous exposons sa méthode de collecte de données (1.2.1), ses hypothèses (1.2.2) et ses résultats (1.2.3).

### **1.2.1. La méthode de recueil de données**

En 1964 et 1965, Hofstede conduit sa recherche aux Pays-Bas, dans six usines appartenant à cinq entreprises industrielles (dans des domaines d'activité variés : imprimerie, produits métalliques, textiles, électronique, produits alimentaires). Il recueille ses données par l'analyse des documents comptables, par des interviews (90 interviews de chefs de fabrication et d'agents de maîtrise de premier, deuxième et troisième niveau hiérarchique ; 50 interviews de contrôleurs, comptables et ingénieurs des méthodes), des questionnaires (remplis par les personnes interviewées) et des séances de *feedback* en groupe. Ces interviews sont composées de questions ouvertes et fermées (dont les réponses sont pré-codées). Les données rassemblées dans les interviews sont donc qualitatives et quantitatives. Une partie des données quantitatives est soumise à une analyse statistique.

### **1.2.2. Les hypothèses**

Voyant le budget comme un système, il s'intéresse à la fois à ses entrées et à ses sorties. Quand il parle de sorties, il ne pense pas aux sorties comptables mais à la « contribution aux buts finaux de l'organisation » (Hofstede, 1967, p. 99) qui passe par la motivation et la satisfaction des managers. Les entrées internes considérées sont :

- la stratégie d'établissement des standards (objectifs) budgétaires (plus ou moins serrés) ;
- la participation des opérationnels à la détermination des standards (la participation étant la variable qui a le plus d'incidence sur la motivation) ;
- la contribution des fonctionnels (contrôleurs de gestion) ;
- le comportement du supérieur immédiat du responsable d'un budget (fréquence des discussions sur les résultats budgétaires et utilisation des résultats budgétaires comme critères d'appréciation de la performance, fréquence des réunions de discussion des résultats et manière d'utiliser les chiffres). En effet, pour Hofstede, « c'est le supérieur du responsable d'un budget qui occupe la position-clef pour motiver ce dernier à atteindre le budget » (Hofstede, 1967, p. 188).

Le budget est vu comme un système ouvert qui dépend aussi de données externes : types de personnes responsables d'un budget (âge et formation, expérience, personnalité, origine socio-culturelle), technologie (structure des coûts des produits), ou encore le climat managérial.

Hofstede ne cherche pas à mesurer la relation entre les caractéristiques du budget et la performance (qu'il soit difficile à mesurer), mais la relation entre ces caractéristiques et la motivation en considérant donc que la motivation est liée de façon positive à la performance.

### 1.2.3. Les résultats

Les résultats d'Hofstede portent particulièrement sur deux points : le niveau de difficulté des objectifs et la participation.

Les effets du niveau de difficulté des objectifs sur la motivation sont les suivants (Hofstede, 1967, p. 119) :

1. il est possible que les budgets et les standards « s'intériorisent » pour devenir des niveaux d'aspiration personnels ;
2. leur effet sur la motivation sera d'autant plus positif que les budgets sont plus serrés et plus difficiles à atteindre. Ceci est valable jusqu'à une certaine limite. Au-delà de cette limite, le resserrement des standards réduit la motivation ;
3. une motivation plus grande se reflète dans l'attente d'une amélioration par rapport à la performance précédente ;
4. la composante « pertinence » de la motivation<sup>14</sup> est moins élevée vis-à-vis des budgets trop lâches que vis-à-vis des budgets trop serrés ;
5. la composante « attitude » de la motivation est plus négative pour les budgets trop serrés que pour les budgets trop lâches ;
6. il existe des différences importantes entre les usines en ce qui concerne la façon d'intérioriser les standards ; les « niveaux budgétaires informels » [niveaux attendus par les responsables de budget] diffèrent par usine, de même que les degrés d'intériorisation des standards en niveaux d'aspiration personnels.

Hofstede (1967) confirme l'hypothèse selon laquelle un plus haut degré de participation aux standards financiers conduit à une motivation plus grande à accomplir ces standards. Plus précisément, ces principaux résultats sont les suivants (Hofstede, 1967, p. 136) :

1. les réactions à la participation à l'établissement des budgets sont différentes des réactions à la participation à l'établissement des standards techniques ;
2. la participation à l'établissement des budgets se rencontre plus souvent aux niveaux hiérarchiques supérieurs. La participation à l'établissement des standards techniques se rencontre à tous les niveaux hiérarchiques ;
3. la participation à l'établissement du budget mène à une motivation plus importante pour atteindre ces budgets ;

---

<sup>14</sup> Hofstede (1967) distingue deux dimensions de la motivation du responsable budgétaire : la pertinence plus ou moins grande des standards budgétaires par rapport à la tâche de celui qui est évalué et l'attitude du responsable du budget vis-à-vis du budget.

4. les points de référence externes qui se rapportent aux standards sont d'une importance vitale pour la motivation budgétaire dans la mesure où le responsable d'un budget les perçoit comme valides et légitimes ;
5. les standards, en tant qu'instruments de mesure objectifs, remplacent en partie l'autorité subjective et arbitraire ;
6. la participation ne devient séduisante que lorsqu'on en a fait l'expérience ;
7. l'établissement des standards est un jeu, qui plaît aux joueurs à condition que ceux-ci soient à peu près sur un pied d'égalité (c'est-à-dire si l'on n'est pas dans une situation de *pseudo-participation*).

Il montre aussi l'importance de l'implication des « managers » dans le processus budgétaire :

« Notre recherche et la recherche de Simon s'accordent à souligner le rôle décisif de la communication personnelle dans le processus d'utilisation des chiffres rapportés. La seule différence étant que, là où la recherche de Simon ne mentionne que la communication entre service fonctionnel et service opérationnel, les données présentées indiquent que la communication entre supérieur et subordonné à l'intérieur de l'organisation [...] semble être au moins aussi importante qu'une bonne utilisation des chiffres » (Hofstede, 1967, p. 150).

Quatre éléments sont donc fortement liés à la motivation budgétaire (Hofstede, 1967, p. 187) :

- la participation à l'établissement du budget ;
- la fréquence de la communication supérieur-subordonné sur les écarts de coût ;
- le sentiment chez le subordonné qu'il sait exactement de quels coûts il est responsable ;
- la fréquence et l'utilité des réunions de département du supérieur et de ses subordonnés.

De manière surprenante, « l'appréciation [...] fondée sur les résultats budgétaires et donc la DPO [direction par objectifs] en général, ne semble pas pouvoir conduire à l'effet présumé et tant désiré sur la pertinence budgétaire. [...] L'utilisation des résultats budgétaires pour l'appréciation de la performance nécessite une atmosphère où la communication est facile et permet d'apprécier les efforts -le point de vue du subordonné- à partir des résultats -le point de vue de l'entreprise » (Hofstede, 1967, p. 193-194).

Au final, l'efficacité d'un système budgétaire dépend de « l'esprit de jeu » qui lui est associé :

« Le système a prouvé à plusieurs reprises qu'il menait à sa propre destruction s'il était utilisé de manière directe et mécanique, tant il est complexe avec tous les éléments techniques, économiques et humains qui interfèrent. [...] Il est surdéterminé [...]. Afin de le rendre utilisable, il faut introduire dans le système un certain « jeu », une marge, une tolérance ou un élément fortuit. C'est là la condition nécessaire au fonctionnement du contrôle budgétaire sous forme ludique. Il convient donc de valoriser positivement ce « jeu » et de ne pas le voir comme un gaspillage. Bien au contraire, il est indispensable si l'on veut obtenir une situation optimale des points de vue psychologique et économique, en

évitant la perte que représente la disparition de la motivation des travailleurs » (Hofstede, 1967, p. 61).

Hofstede rappelle également que :

« L'homme est toujours plus fin que le système et si le système fonctionne de manière à ce qu'il ait avantage à ajuster les chiffres au lieu de s'attaquer aux causes plus profondes, c'est cela qui arrivera en fait » (Hofstede, 1967, p. 159).

Cet important travail de terrain conduit Hofstede à caractériser le système budgétaire de manière assez complète. D'après Hofstede, un budget est une technique dont les effets dépendent du type d'informations retenues (opérationnelles ou financières), du type de négociations mises en oeuvre, de l'utilisation qui en est faite par le supérieur (notamment pour évaluer ou discuter la performance) et de la répartition du travail entre fonctionnels et opérationnels dans le processus budgétaire.

Les recherches qui ont suivi ces études fondatrices se sont, pour la plupart, concentrées sur un des aspects du processus budgétaire. Dans ce contexte, trois thèmes majeurs émergent des recherches *behavioristes* : l'utilisation des budgets dans l'évaluation de la performance, la participation et le *slack* (ou difficulté des objectifs).

## 2. Budget et évaluation de la performance

Le principal résultat de l'étude d'Argyris concerne l'impact de l'utilisation des données comptables pour évaluer la performance sur le « bien être » des contrôlés. C'est dans ce domaine que le plus grand nombre d'études sur le budget ont été réalisées. Hirst (1983) propose de les regrouper sous le vocable *RAPM* (*Reliance on Accounting Performance Measure*).

Le *RAPM* est le seul domaine de recherche dans lequel la recherche en contrôle aurait atteint un seuil critique (Brownell et Dunk, 1991). Le style d'évaluation comptable se rapporte à la manière dont le manager inclut des données comptables (par exemple les données budgétaires) dans l'évaluation de ses subordonnés et à la confiance accordée aux données comptables pour évaluer la performance. Plus précisément, on peut définir la *RAPM* comme « l'intérêt et l'importance accordés par le manager à l'utilisation des données budgétaires pour l'évaluation de la performance » (Harrison, 1993).

### 2.1. *RAPM* et performance : la controverse Hopwood / Otley

Le travail d'Hopwood (1972) est fondateur du courant de recherche sur la *RAPM*. Constatant l'insuffisance des données comptables contenues dans les budgets<sup>15</sup>, il considère que « les

---

<sup>15</sup> Il fait de nombreux reproches à l'information comptable produite par les budgets : « les dimensions pertinentes de la performance ne sont pas toutes prises en compte, la fonction économique de coût est rarement connue avec précision, les données comptables représentent les sorties, tandis que les managers s'intéressent au processus détaillé qui mène au résultat, les données comptables servent à court terme, les systèmes comptables ont plusieurs objectifs ».

informations comptables doivent être utilisées avec prudence » car « il est possible qu'à terme, leur présence puisse conduire à un déplacement de l'objectif organisationnel qu'elles doivent servir, vers un comportement uniquement destiné à améliorer la performance comptable » (Hopwood, 1972, p. 157-158).

Vingt entretiens menés dans une entreprise industrielle lui permettent d'identifier trois styles d'utilisation des données comptables (Hopwood, 1972, p. 160) :

- « *budget constrained* » : l'évaluation du manager repose avant tout sur sa capacité à atteindre les objectifs budgétaires sur une base de court terme sans autre considération ;
- « *profit conscious* » : la performance du manager responsable du budget est évaluée sur sa capacité à accroître l'efficacité de son unité dans une perspective de long terme. Les données comptables sont utilisées avec prudence et de manière flexible, ce qui implique que l'évaluation prenne en compte un plus grand nombre de paramètres ;
- « *nonaccounting* » : les données comptables jouent un rôle négligeable dans l'évaluation du manager.

Hopwood montre statistiquement que le style d'utilisation des données comptables a un effet sur le comportement des contrôlés. Plus précisément, il semblerait que le style *budget constrained* conduise à une certaine tension chez les managers, ce qui diminuerait leur productivité et leur efficacité.

#### **Hypothèses de la recherche**

En s'appuyant essentiellement sur les conclusions d'Argyris (1952), Hopwood émet l'hypothèse suivante :

« Si le chef d'un centre de coût perçoit qu'il est évalué sur la base d'un style *budget constrained*, il est :

- a) plus enclin à ressentir une tension relative au travail ;
  - b) plus enclin à avoir des relations limitées avec son superviseur ;
  - c) plus enclin à avoir des relations limitées avec ses pairs ;
  - d) plus enclin à falsifier les données comptables et à prendre des décisions dysfonctionnelles ;
- que s'il perçoit qu'il est évalué sur la base d'un style *profit conscious* ou *nonaccounting* » (Hopwood, 1972, p. 163).

#### **La méthode et le champ de recherche**

Hopwood mène son étude dans la division production d'une grande entreprise de Chicago. Il réalise 20 interviews et collecte 167 questionnaires. Ces questionnaires sont administrés aux personnes contrôlées qui doivent ainsi évaluer le style de leur supérieur.

**Les résultats de la recherche**

Il résulte de son étude que les managers travaillant sous un style d'évaluation « *budget constrained* » ont une tension relative au métier significativement plus forte que ceux qui sont évalués sur la base du style « *profit conscious* » ou « *nonaccounting* ». Ils ressentent leur évaluation comme moins juste. De plus, ils ont des relations pauvres avec leurs supérieurs et leurs pairs et ils ont plus tendance à manipuler les données comptables. Ils essaient de rejeter la responsabilité des défaillances sur les autres centres et ne s'occupent pas de l'activité des autres centres.

**Encadré 1.2- La recherche d'Hopwood (1972) : hypothèses, méthodes et résultats**

Hopwood considère que « cette étude démontre clairement l'importance réelle de la manière dont les données comptables sont utilisées ». Il constate que « les données comptables ne représentent pas en elles-mêmes une menace pour les membres de l'organisation » et que « leurs imperfections ne doivent pas nécessairement être vues comme injustes quand elles sont utilisées dans l'évaluation de la performance » (Hopwood, 1972, p. 174). Il préconise un style orienté « *profit conscious* » utilisant les données comptables avec prudence et prenant en compte d'autres données dans l'évaluation.

Hopwood (1974b), à partir de la même étude terrain, montre qu'il semble y avoir un effet de contagion, c'est-à-dire que le style d'évaluation est transféré du supérieur au subordonné et ceci particulièrement quand le supérieur a un style *budget-constrained*.

Cette recherche ne mesure pas directement les effets des différents styles de direction en termes de performance financière car dans l'entreprise étudiée, « les mesures de l'efficacité reposent sur des données comptables et donc reflètent à la fois l'efficacité réelle et la manipulation des données ». Cependant, Hopwood pense pouvoir en déduire qu'« un style *profit conscious* permet d'atteindre une meilleure efficacité que le style *budget constrained* » (Hopwood, 1972, p. 176).

Hopwood fonde sa réflexion théorique sur l'idée qu'une stricte obligation d'atteindre les budgets devrait causer des conflits de rôle, sources de tensions (Hartmann, 2000, p. 454). C'est dans ce paradigme de psychologie-sociale qu'Hopwood produit son étude.

Cette recherche a structuré le champ de la recherche *behavioriste* sur la *RAPM*. Ainsi, Otley (1978), doctorant d'Hopwood, propose une réplique et une extension de ce travail. Il adopte les définitions d'Hopwood (1972) sur les styles d'utilisation du budget mais postule un continuum entre le style *budget-constrained* et le style *nonaccounting*. Il juge qu'Hopwood (1972) a mélangé les imperfections techniques du système comptable avec la façon d'utiliser les données. Otley choisit donc une entreprise dont le système comptable est bien construit afin de supprimer ce qu'il considère comme un biais et d'isoler les effets du style de direction. Il inclut à son étude une mesure budgétaire de la performance des managers observés.

Ses résultats<sup>16</sup> montrent que le style *budget-constrained* entraîne des interrelations plus pauvres mais pas une plus grande tension par rapport au travail ou par rapport au budget. Le style d'utilisation du budget n'est pas non plus relié à la réduction de l'ambiguïté du travail ou de l'évaluation.

Une relation positive et significative entre le style *budget-constrained* d'utilisation du budget, la précision du budget et la performance budgétaire est mise en évidence<sup>17</sup>. Cette relation positive pourrait s'expliquer par le fait que lorsque le management attend d'une unité une performance acceptable, le résultat budgétaire est fixé à un niveau réaliste. L'unité a donc une grande chance d'atteindre la performance budgétaire demandée et le manager perçoit qu'il va être évalué en grande partie sur l'atteinte des objectifs budgétaires (et vice versa), d'où la relation positive entre le style *budget-constrained* et la performance budgétaire.

En résumé, Otley (1978) pense qu'il n'y a pas un « meilleur style » d'utilisation du budget mais que ce dernier doit être adapté aux circonstances.

Les résultats d'Hopwood (1972) et d'Otley (1978) sont contradictoires sur deux éléments majeurs : la relation du style d'évaluation avec la tension et avec la performance. Les conclusions conflictuelles des deux études ont entraîné le développement d'un courant de recherche qui tente d'expliquer les différences entre ces deux recherches par différents facteurs de contingence. Les recherches des années 1980 et 1990 sur l'influence de la confiance dans les données comptables pour évaluer la performance des managers sont d'ailleurs quasi exclusivement consacrées à rétablir une cohérence entre ces deux études (Hartmann, 2000).

De nombreux auteurs tenteront d'expliquer les divergences de ces deux études en introduisant des facteurs explicatifs (sur lesquels nous reviendrons) : l'incertitude de la tâche (Hirst, 1981, 1983), la participation (Brownell, 1982), l'incertitude de l'environnement (Brownell, 1985), la stratégie (Govindarajan et Gupta, 1985), le style de technologie (Dunk, 1992), la culture (Harrison, 1992) et la confiance (Ross, 1994) sans pour autant donner des résultats probants.

En 2000, une réplique des principales études conduit à « des résultats variés, mais dont clairement la plupart ne sont pas cohérents avec les résultats précédents » (Otley et Pollanen, 2000, p. 493). De manière générale, il semblerait que les développements théoriques aient été délaissés au profit du développement des traitements statistiques (Briers et Hirst, 1990). La diversité des mesures utilisées pourrait aussi expliquer la difficulté à faire converger les résultats.

---

<sup>16</sup> Cette étude est réalisée dans une seule grande entreprise en Grande-Bretagne par l'interview de 41 managers responsables d'un centre de profit qui remplissent ensuite un questionnaire.

<sup>17</sup> Cependant, aucune relation n'apparaît entre cette performance et les indicateurs de performance à long terme comme les taux d'accidents, les taux de gaspillage, et le niveau d'absentéisme.

## 2.2. *RAPM* : le problème de la mesure

Les divergences de résultats s'expliquent peut-être par la « diversité des moyens utilisés pour opérationnaliser et mesurer la variable centrale ; le style d'évaluation ou la *RAPM* » et par le fait « qu'une variété de concepts et mesures coexiste derrière les mêmes termes » (Otley et Fakiolas, 2000, p. 497).

Otley et Fakiolas (2000) proposent une analyse du concept et de son opérationnalisation chez Hopwood, Otley et ceux qui leur ont succédé. Une chose est commune à toutes les enquêtes : il est demandé aux personnes de classer ou de donner l'importance des critères utilisés pour leur évaluation par leurs supérieurs. Cependant, des différences existent sur les questions posées et la méthode de caractérisation des styles d'évaluation retenue par les chercheurs.

En ce qui concerne le premier point, le tableau ci-dessous montre la diversité des questions posées pour opérationnaliser la notion de *RAPM*.

<b>Le questionnaire d'Hopwood (Brownell, 1982 ; Brownell et Dunk, 1991 ; Dunk, 1989, 1990, 1993 ; Hopwood, 1972)</b>	<b>Le questionnaire d'Otley (Brownell, 1985 ; Otley, 1978)</b>	<b>Brownell et Hirst (1986) Harrison (1992)</b>	<b>Hirst (1983)</b>	<b>Govindarajan (1984) Govindarajan et Gupta (1985)</b>
How well I cooperate with my colleagues		How well I cooperate with workers at my level in the organization	In reviewing my performance, my immediate boss believes that the outcomes, which are a significant part of my job, may be captured by quantitative information (e.g. Costs, production targets, sales targets, etc)	Each respondent was required to indicate one of the following choices: whether his superior used exclusively subjective criteria in evaluating his performance and in deciding his bonus; whether his superior evaluated him solely on meeting targeted levels of financial performance whether his bonus was decided partly in a subjective manner and partly using a formula-based procedure; if so a percentage breakdown of the importance of each factor
My concern with costs	How efficiently I run my unit	My long-run concern with costs and revenues		
How well I get along with my boss	How well I get on with area staff	How well I get along with my immediate boss		
How much effort I put into my job	The effort I put into my job	How much effort I put into the job	My pay prospects are closely related to how my actual performance (expressed in quantitative terms) compares with expected performance (expressed in quantitative terms)	
My concern with quality	My concern with quality	My concern with quality		
Meeting the budget	How well I meet my budget	My ability to meet budgeted targets in the short-run	My promotion prospects are closely related to how my actual performance (expressed in quantitative terms) compares with expected performance (expressed in quantitative terms)	
My attitude towards my work and company	My attitude towards my work	My attitude towards my work My attitude toward my company		
My ability to handle my men	The relationship I have established with my staff and men	My ability to handle my men	My immediate boss believes that quantitative criteria use for assessing my performance are set at a reasonable level (i.e. Expenditure levels, production or sales targets, etc., are not too high or too low)	
	How much profit I make	How well I cooperate with individuals outside the firm (e.g. Suppliers, customers)		

**Tableau 1.3- Les opérationnalisations de la mesure de la RAPM (D'après Otley et Fakiolas, 2000, p. 499, 505)<sup>18</sup>**

<sup>18</sup> La traduction d'échelles de mesure pose des problèmes importants (Evrard *et al.*, 2003). Nous faisons donc le choix de présenter les échelles dans leur langue originale, laissant ainsi le lecteur juger de la pertinence des questions posées sans biaiser sa perception par notre traduction.

La terminologie utilisée par Hopwood et Otley dans leur questionnaire est adaptée par chacun d'eux au vocabulaire utilisé dans les firmes étudiées (grâce à des entretiens). Les travaux suivants n'ont pas la même rigueur : ils ne justifient généralement pas les changements d'items (Vagneur et Peiperl, 2000, p. 516).

Les styles d'évaluation proposés par Hopwood ont les caractéristiques suivantes (Otley et Fakiolas, 2000, p. 498) :

- ils dépendent de l'étendue et de la manière d'utiliser l'information budgétaire. Le questionnaire comporte deux étapes : 1/ les répondants évaluent l'importance de chaque item sur une échelle de un à cinq ; 2/ ils listent les trois facteurs d'évaluation les plus importants parmi les huit qui leur sont proposés ;
- les résultats présentés utilisent la deuxième méthode (classement des facteurs d'évaluation) qui permet d'avoir (contrairement à la première) des résultats significatifs. Hopwood classe donc les managers en quatre groupes en fonction de leurs réponses à deux critères : « *atteindre le budget* » et « *concerné par les coûts* » ;
- « *atteindre le budget* » est associé à un style d'évaluation rigide et court terme ; « *concerné par les coûts* » est considéré comme représentant un style plus flexible d'évaluation et orienté long terme.

Le croisement des classements attribués aux items « *concerné par les coûts* » et « *atteindre le budget* » permet de caractériser quatre styles budgétaires tels que présentés dans le tableau ci-dessous.

	« <i>atteindre le budget</i> » est placé dans les trois premiers	« <i>atteindre le budget</i> » n'est pas placé dans les trois premiers
« <i>concerné par les coûts</i> » est placé dans les trois premiers	Budget profit (BP)	Profit conscient (PC)
« <i>concerné par les coûts</i> » n'est pas placé dans les trois premiers	Budget constrained (BC)	Non accounting (NA) (les personnes appartenant à cette catégorie sont ensuite négligées dans l'analyse)

**Tableau 1.4-Les quatre catégories de styles budgétaires selon Hopwood**

La catégorie « *non accounting* » concerne 44% des managers, elle est pourtant abandonnée dans le reste de l'analyse qui se concentre sur les styles « *budget constrained* » (BC) et « *profit conscient* » (PC) (cette décision aurait été prise car ce n'est pas une catégorie homogène mais plutôt une catégorie résiduelle dans laquelle un ensemble de styles a été réuni).

La catégorie « *budget profit* » représente une catégorie intermédiaire entre BC et PC. Elle serait « essentiellement un artefact de la méthode de mesure utilisée », et concerne seulement 10% de l'échantillon.

Hopwood ne s'intéresse en fait qu'aux managers qui utilisent largement l'information comptable, et la différence entre les deux catégories provient de l'utilisation qui en est faite pour évaluer la performance (orientation rigide et court terme *versus* orientation flexible et long terme).

En résumé, la construction des différents concepts chez Hopwood est complexe et repose sur une méthode précise. Cette méthode sera abandonnée par la plupart des recherches suivantes sans que cet abandon ne soit justifié.

Otley et Fakiolas (2000) identifient des groupes de chercheurs qui procèdent par des méthodes de classification différente.

Nous proposons de replacer ces groupes en fonction, du degré d'accord sur les items d'une part et, d'autre part, sur la procédure de catégorisation.

	Méthodes de catégorisation proche	Méthodes de catégorisation différente
<b>Items proches</b>	Otley (1978) adopte la même procédure de classification à la différence près que la catégorie « <i>budget-profit</i> » est divisée en deux sous-catégories (catégorisation ordinale à partir du classement) Brownell (1982) et Brownell et Hirst (1986) fusionnent BC et BP en une catégorie appelée « <i>high budget emphasis</i> » et PC et NA en « <i>low budget emphasis</i> »: le concept mesuré n'est plus le même, c'est un continuum où la seule chose qui compte est que l'item « <i>meeting the budget</i> » soit ou non classé dans les trois premiers (catégorisation binaire à partir du classement).	Brownell (1985), Dunk (1989 ; 1990) et Harisson (1992) décident d'utiliser les échelles de Lickert de l'instrument d'Hopwood. Ils agrègent les deux items majeurs « <i>meeting the budget</i> » et « <i>concern with cost and revenue</i> ». Ceci entraîne un changement de la logique d'Hopwood puisque l'instrument ne permet de différencier que les non accounting des autres catégories (catégorisation continue à partir d'échelles de Likert).
<b>Items différents</b>	N/A	Hirst (1983) propose des items qui seraient plus adaptés à un environnement non industriel. Ces items mesurent plus l'utilisation de données quantitatives que des données comptables (catégorisation continue à partir d'échelles de Likert). Govindarajan (1984 ; 1985) et Govindarajan et Gupta (1985) mesurent l'importance relative des mesures objectives et subjectives d'évaluation de la performance et de détermination des boni (catégorisation continue à partir d'échelles de Lickert).

**Tableau 1.5- La mesure du RAPM ; similarités et différences avec la méthode d'Hopwood (à partir d'Otley et Fakiolas (2000, p. 501-505) et de Vagneur et Peiperl (2000, p. 515))**

D'autres enquêtes (par exemple Kenis (1979) et Merchant (1981 ; 1984)) utilisent l'instrument de DeCoter et Fertakis (1968) pour déterminer la RAPM par une analyse factorielle (Hartmann, 2000). Nous reviendrons sur leurs résultats dans la section suivante.

Otley et Fakiolas (2000, p. 506) soulignent que « les mesures utilisées dans chaque groupe sont assez différentes dans leur champ d'analyse et dans leur intention, elles ne sont donc pas interchangeables ».

Vagneur et Peiperl (2000), testant sur leur échantillon différents items et différentes méthodes de catégorisation, constatent que si les méthodes de catégorisation, à partir du classement, donnent des résultats proches (corrélés), ce n'est pas le cas pour les autres méthodes. Les résultats contradictoires peuvent donc, au moins en partie, s'expliquer par le fait que si « les échantillons des différentes recherches sont à la fois petits et variés, les variables utilisées et la méthode de mesure sont, elles aussi, significativement différentes » (Otley et Pollanen, 2000, p. 494).

Leur recommandation est de procéder à une analyse factorielle pour mesurer l'unidimensionnalité du concept *RAPM*. Ils constatent que les dimensions suivantes ont émergé en ce qui concerne l'utilisation des données comptables dans l'évaluation de la performance : utilisation rigide *versus* flexible, orientation court terme *versus* long terme, indicateurs quantitatifs *versus* financiers, valeurs absolues *versus* comparaisons, critères objectifs *versus* subjectifs.

### **2.3. Le courant *RAPM* : apports et critiques**

La variété des mesures et la faiblesse de la conceptualisation du *RAPM* ont rendu difficile son classement dans les grandes typologies de contrôle existantes (par exemple Ouchi, Merchant ou Anthony) (Hartmann, 2000, p. 467).

Ce concept ne suffit pas à différencier les pratiques budgétaires. Ainsi, Vagneur et Peiperl (2000, p. 520) constatent que, contrairement à ce que l'on pourrait penser, l'importance du budget est corrélée négativement avec le *RAPM*. A partir d'interviews avec les personnes qui ont répondu à leur questionnaire, ils interprètent ce résultat comme le fait que les managers peuvent avoir conscience d'un double niveau d'objectif : les budgets sont importants mais l'objectif premier du manager est de réaliser les objectifs opérationnels qui permettent d'atteindre les objectifs budgétaires :

« Tandis que les résultats budgétaires étaient très importants pour tous les managers de l'échantillon, pour certains, le budget n'était pas l'objet direct de leur attention et de l'évaluation ; ces managers cherchaient plutôt à contrôler les éléments opérationnels, au travers desquels la performance budgétaire devait être atteinte [...]. Ceci soulève la question de savoir si deux différents types d'attention à la performance existent : l'un s'appuyant sur les résultats financiers et l'autre sur les améliorations opérationnelles » (Vagneur et Peiperl, 2000, p. 20).

## **3. Budget et participation**

Dans son étude de 1962, Argyris propose la participation comme remède aux effets pervers du budget. Les chercheurs *behavioristes* ont, à la suite de ces recommandations, largement étudié ce phénomène, principalement pour en déterminer les effets sur les contrôlés (Kren, 1997 ; Shields & Shields, 1998). C'est ainsi devenu « l'un des domaines de recherche les plus étudiés en contrôle de gestion » (Chalos et Poon, 2001, p. 172).

La participation se définit comme le niveau d'implication et d'influence d'un manager sur la détermination de son budget (Shields et Shields, 1998, p. 49).

### 3.1. Le concept de participation budgétaire

Becker et Green, dans l'une des premières recherches qui s'est intéressée spécifiquement à la participation budgétaire, constatent qu'« à partir des années 1930, il fut reconnu que les budgets imposés conduisaient à du mécontentement » (Becker et Green, 1962, p. 394).

Face à ce « budget imposé », facteur de mécontentement, les chercheurs du courant des relations humaines, à la suite d'Argyris, feront la promotion du budget participatif pour :

- « Rassembler un savoir disséminé entre les participants »
- « Prendre en compte les problèmes psychologiques de satisfaction des employés, de moral et de motivation à produire ; c'est-à-dire le sentiment qu'une participation accrue peut conduire à un meilleur moral et à de meilleures initiatives » (Becker et Green, 1962, p. 394).

Les auteurs *behavioristes* vont surtout s'intéresser au deuxième objectif assigné à la participation<sup>19</sup>. Ils vont donc en étudier essentiellement les effets psychologiques en l'intégrant dans des cadres théoriques qui s'apparentent à celui proposé par Becker et Green dès 1962 :

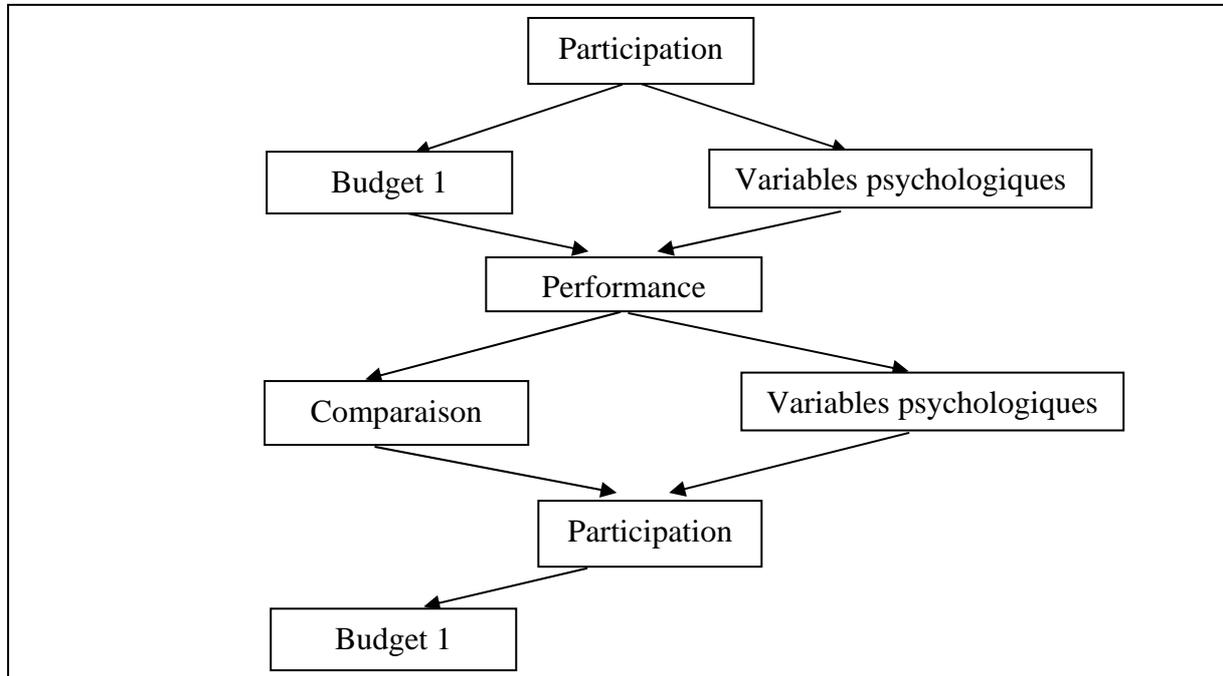


Figure 1.1- Participation et variables psychologiques (Becker et Green, 1962, p. 395)

<sup>19</sup> En revanche, dans la théorie de l'agence, la participation est vue comme un moyen de partager l'information (Shields et Shields, 1998).

Becker et Green (1962) considèrent qu'on ne peut isoler la participation du reste du processus budgétaire du fait de l'impact psychologique de celle-ci :

- la participation permet une meilleure cohésion, ce qui accroît le niveau d'aspiration et donc la performance ;
- la connaissance des résultats obtenus influence le niveau d'aspiration, ce qui accroît la participation.

Pour la grande majorité des auteurs, la participation budgétaire est, à partir des années 1960, un élément majeur de la réussite du processus budgétaire même si des doutes demeurent sur son efficacité :

« Tout le monde n'est pas d'accord avec le fait que les managers opérationnels devraient participer au processus budgétaire. Il y a des évidences fortes que les managers préfèrent participer, mais il reste des doutes sur le fait que l'impact de la participation sur le moral soit à l'origine d'un travail plus efficace [...]. Il est dans tous les cas révélateur que l'argument soit basé sur des considérations psychologiques qui sont caractéristiques du contrôle de gestion » (Anthony, 1965, p. 49-50).

Selon Bronwnell (1997, p. 55), la participation budgétaire est théoriquement distincte de la participation dans la prise de décision du fait de l'implication qu'elle a (ou peut avoir) dans l'évaluation des managers. Hofstede souligne aussi cette spécificité lorsqu'il affirme que :

« Les résultats [de la participation budgétaire] sont mesurés par les mêmes standards précisément que l'on vient d'établir. Il est donc possible qu'un effet en apparence positif ne le soit pas réellement, mais qu'il se fonde sur un abaissement des standards plutôt que sur une réelle augmentation de la performance » (Hofstede, 1967, p. 129).

Les auteurs du courant *behavioriste* ont tenté de montrer les effets positifs de la participation budgétaire, la plupart du temps par des méthodes quantitatives nécessitant l'utilisation d'échelles de mesure.

### 3.2. La mesure de la participation budgétaire

La plupart des études reprennent l'échelle de Milani (Shields et Shields, 1998). Cette échelle se compose de six items. Elle permet de voir la participation comme un continuum qui reflète l'implication des managers dans la construction du budget. Plus spécifiquement, le construit proposé par Milani regroupe plusieurs aspects de la participation budgétaire : la participation des contrôlés au processus budgétaire et la perception par les contrôlés des réactions et attitudes de leurs supérieurs en ce qui concerne le processus budgétaire (Milani, 1975, p. 277).

Milani a utilisé son échelle sur des contremaîtres chez un producteur international d'équipements lourds. Il fait son analyse à partir de 82 questionnaires exploitables.

The participation reflects the foremen perceptions of:

- (1) the portion of the budget the foremen is involved in setting
- (2) the kind of reasoning provided to the foreman by a superior when the budget is revised
- (3) the frequency of budget-related discussions initiated by the foreman
- (4) the amount of the influence the foremen felt he had on the final budget

- (5) the importance of the foreman contribution to the budget  
(6) the frequency of budget related discussions initiated by the foreman's superior when budgets are being set.

**Encadré 1.3- Échelle de mesure de la participation développée par Milani (1975)**

Le score de participation est obtenu en additionnant les réponses aux différentes questions. A un extrême de ce continuum, se trouve le manager qui perçoit une implication « extensive » dans le budget (une forte participation). A l'autre extrême, se trouve le contremaître qui ne participe pas à son budget.

Cette échelle, si elle fait bien l'objet d'une discussion sur le caractère continu du concept de participation, paraît construite *ad hoc* sans discussion théorique et, semble-t-il, sans une quelconque prise en compte de données de terrain.

Pourtant, « cette mesure domine la littérature » (Chalos et Poon, 2001, p. 180) et « presque toute la recherche utilise l'échelle proposée par Milani » (Shields *et al.*, 2000, p. 66). Ainsi, Knop et Sharp (1998) constatent que dix recherches sur douze utilisant une mesure de la participation budgétaire (dans les principales revues anglo-saxonnes entre 1990 et 1996) reprennent l'échelle de Milani.

Il est étonnant qu'une échelle, faisant à peine l'objet d'une page d'explication, ait été à ce point reprise dans la littérature sans tentative de validation ultérieure.

### **3.3. Recherches sur la participation budgétaire : apports et critiques**

Les effets de la participation à l'élaboration des budgets ont été étudiés par une multitude de chercheurs. En effet, la participation a souvent été considérée par les chercheurs se situant dans le courant des relations humaines comme le moyen de résoudre la plupart des effets pervers des systèmes de contrôle. Pourtant, les conclusions dans ce domaine restent ambiguës (Kren, 1997, p. 25) :

« Les recherches ne démontrent pas une relation directe entre la participation et la performance managériale. Cette relation semble par contre, être dépendante de façon prédictible de facteurs modérateurs individuels et organisationnels. Plusieurs facteurs modérateurs ont été identifiés empiriquement : les différences individuelles entre les managers, le style de leadership, l'incertitude de l'environnement.

Les chercheurs s'intéressant aux mécanismes par lesquels la participation affecte la performance se sont d'abord concentrés sur la motivation. Cependant, cette relation n'a pas été démontrée empiriquement, d'abord en raison de la difficulté à lier la participation et la motivation. Bien que quelques recherches montrent une relation entre la participation et la motivation, d'autres trouvent des résultats contraires. Cependant, la comparaison entre les différentes études est difficile. Même si la théorie des attentes est souvent utilisée pour opérationnaliser la mesure de la motivation, différentes variantes du modèle des attentes ont été utilisées dans la littérature. Des chercheurs, par exemple, se sont attachés aux dimensions intrinsèques et extrinsèques de la motivation, tandis que d'autres chercheurs se sont limités à l'une des deux dimensions. [...]

Les essais pour examiner les effets en termes de motivation de la participation budgétaire semblent être marqués par le manque de fondements théoriques adéquats et le résultat de développements théoriques *ad hoc*. [...] En l'absence de théorie adéquate qui permette de

faire des hypothèses, on ne sait pas, dans le cadre théorique utilisé dans la littérature, si la participation est liée directement à la performance comme un facteur causal ou si la causalité est en fait renversée. Peut-être que ce n'est pas la participation qui améliore la performance des responsables budgétaires, mais que ce sont les managers qui réussissent qui peuvent participer. De plus, en l'absence d'une théorie cohérente, il est difficile d'éliminer conceptuellement un troisième facteur comme variable causale à la fois de la participation et de la performance (la culture de l'entreprise par exemple).

Les effets cognitifs de la participation comme mécanisme d'explication de la relation participation-performance ont récemment reçu plus d'attention dans la recherche behavioriste en comptabilité. Les résultats semblent indiquer que les effets cognitifs de la participation sont des déterminants de la performance plus pertinents que les effets de la motivation. Un composant important de ces effets cognitifs apparaît comme étant l'acquisition et l'utilisation par les subordonnés d'informations pertinentes pour le travail. L'amélioration de la performance viendrait donc du fait que les gens sont mieux informés et orientent donc mieux leurs efforts » (Kren, 1997, p. 25).

#### **4. Budget, *slack* et difficulté des objectifs**

Les études de nature psychosociologique ont étudié deux thèmes, *a priori* distincts en termes d'approche et de fondement conceptuel : la difficulté des objectifs et le *slack*. Nous verrons que ces deux concepts ont cependant été opérationnalisés de manière assez proche.

##### **4.1. *Slack* et difficulté des objectifs : des conceptualisations différentes**

Le concept de *slack* a été popularisé par Cyert et March (1963). Selon eux, il apparaît lorsqu'une coalition utilise plus de ressources que nécessaire pour effectuer sa tâche. Dunk et Nouri (1998) le définissent plus précisément comme la sous-estimation intentionnelle des revenus et capacités de production et /ou la surestimation des coûts et ressources requis pour accomplir une tâche.

Pour Cyert et March (1963), l'existence de *slack* dans les organisations s'explique d'abord par la nécessité de faire travailler entre elles des coalitions dont les intérêts divergent et qui souhaitent obtenir le maximum de ressources.

À partir de la fin des années 1960, le *slack* budgétaire est devenu un classique des études comptables. Dans ces études, la raison majeure de l'apparition de *slack* est l'utilisation qui est faite du budget pour évaluer la performance et rémunérer les managers. Ainsi, « contrairement aux attentes, le système traditionnel [de contrôle de gestion] ne conduit pas à une utilisation optimale des ressources, mais conduit à créer du *slack* » (Schiff et Lewin, 1968, p. 23). Le *slack* est un moyen « d'éviter les stigmates normalement attachés aux managers qui n'atteignent pas leurs objectifs » (Schiff et Lewin, 1970, p. 265).

Lowe et Chaw (1968) observent que, lors de l'estimation de leurs ventes, les managers cherchent à biaiser leurs prévisions de ventes pour faciliter l'atteinte de leurs objectifs.

Schiff et Lewin (1968), en étudiant trois divisions de grandes entreprises, constatent que les managers de division se réservent un *slack* qui représenterait 20 à 25% des dépenses

opérationnelles. Ils sous-estiment les ventes possibles, les gains de productivité permis par les investissements (en construisant les budgets sur les standards avant amélioration des procédés) et surestiment les dépenses discrétionnaires (publicité, embauches, etc.).

Lukka (1988) propose d'expliquer l'apparition de *slack* par trois types d'intentions et quatre déterminants (les déterminants sont des facteurs ayant une influence sur les intentions).

Il est possible d'expliquer l'apparition du *slack* par la volonté des managers d'obtenir le contrôle du montant maximal de ressources (intention de ressources) et de maximiser leurs chances d'atteindre leurs objectifs (intention d'évaluation de la performance).

On considère généralement qu'un budget difficile est source de motivation. D'ailleurs, le présumé de la majorité des études sur le *slack* est qu'il constitue l'un des effets pervers principaux des budgets : c'est un gaspillage de ressources (voir par exemple Van Der Stede (2000)). Dans certains cas, le *slack* permet cependant l'innovation (Nohria et Gulati, 1996). Lukka (1988) affirme que laisser une marge de manœuvre peut aussi être source de motivation (intension de motivation).

Quatre déterminants pèseraient sur ces « intentions de ressources » : les buts personnels, les facteurs organisationnels, le pouvoir organisationnel et la situation (Lukka, 1988).

Déterminants de la création de <i>slack</i> budgétaire	Explications
Buts personnels	Les buts personnels se rapportent à la motivation <sup>20</sup> . Lukka (1988) s'appuie sur la théorie de Maslow et retient les besoins suivants : besoin de sécurité ► influence sur l'intention d'évaluation et parfois de ressources (si budget non flexible) ; besoin d'estime ► influence sur l'intention de ressources (sentiment d'importance).
Facteurs organisationnels	Lukka (1988) distingue trois facteurs organisationnels : - le rôle de la personne qui fait le budget, car les motivations pour créer des biais diffèrent selon le rôle de la personne (exemple : le manager doit prendre en compte le facteur motivation de ses subordonnés). - les normes (croyances sur les comportements permis, prohibés ou encouragés par une organisation), car les acteurs auront tendance à s'y conformer. - les caractéristiques du système budgétaire : - le degré de participation, car un haut degré de participation donne à l'unité contrôlée la possibilité de créer des biais <sup>21</sup> ; - l'utilisation du budget (est-il utilisé de façon contraignante ou flexible ?), car si le budget est contraignant, les acteurs essaieront de diminuer la pression du budget en y incorporant du <i>slack</i> budgétaire ; - le fait que le système de rémunération soit lié ou non à l'atteinte des budgets.

<sup>20</sup> On peut classer les théories de la motivation en deux courants principaux : les théories de processus avec Skinner (théorie de l'apprentissage), Vroom (théorie de l'autoréalisation), Adams (théorie de l'équité) et les théories des facteurs avec Mc Clelland et Maslow (théorie des besoins) et Herzberg (théorie de la satisfaction). Le lecteur pourra se reporter à Campbell, Dunnette, Lawler et Weick (1974).

<sup>21</sup> En ce qui concerne la participation, les études empiriques de Merchant (1985a) et Onsi (1973) donnent des résultats opposés à ceux indiqués dans ce tableau. Onsi explique cette situation par le fait que lorsqu'il y a participation, les managers se sentent moins sous pression et sont donc moins enclins à créer du *slack*.

Déterminants de la création de slack budgétaire	Explications
Pouvoir organisationnel	Le pouvoir est la capacité ou l'aptitude pour un acteur d'amener une autre partie à se conduire comme il l'entend. On peut distinguer deux types de pouvoirs : - l'autorité qui vient du statut de l'individu dans l'organisation ; - l'influence qui vient de la personnalité, de la capacité d'expertise et de l'opportunité. Le pouvoir d'une personne a une influence sur sa capacité à introduire des biais dans le budget.
Influences de la situation	Deux facteurs sont généralement considérés comme ayant une influence sur les biais budgétaires : - la rentabilité : en général, une rentabilité élevée est source de création de <i>slack</i> budgétaire ; - l'incertitude qui provient de l'impossibilité de prévoir le futur. Cette incertitude est à l'origine des biais budgétaires, et elle a une influence sur les intentions de ressources, d'évaluation de la performance et de motivation.

**Tableau 1.6- Les déterminants du *slack* budgétaire (d'après Lukka, 1988)**

Lukka (1988) propose ainsi une revue assez exhaustive des raisons qui peuvent conduire à l'existence de *slack*. Il existe cependant assez peu de travaux empiriques permettant de valider les hypothèses sur lesquelles reposent son modèle de formation du *slack* (Dunk et Nouri, 1998).

Une notion proche de celle de *slack* budgétaire est abordée dans la littérature sur les relations humaines : la notion de difficulté des objectifs. Celle-ci est théoriquement distincte et se distingue par des études empiriques de nature différente, essentiellement expérimentales en laboratoire (Kren, 1997). Pourtant, nous verrons que son opérationnalisation est souvent assez proche de celle du *slack*.

Une première recherche importante sur la difficulté des objectifs a été menée par Stedry (1960) suivi par Stedry et Kay (1964) (Hofstede, 1967, p. 37-38). Le travail réalisé par Stedry constitue la première approche de quantification du facteur humain dans le processus budgétaire. Stedry utilise une méthode d'expérimentation de laboratoire avec des étudiants pour sujets. Le principal objectif de Stedry est d'examiner l'impact des niveaux budgétaires sur la performance : « la possibilité d'atteindre une meilleure performance par le simple fait qu'on y compte » (Stedry, 1960, p. 153). Il applique la théorie psychologique du niveau d'aspiration aux objectifs budgétaires. Il met en évidence que la performance de ses sujets expérimentaux est affectée de façon significative par le niveau budgétaire mais aussi par la prévision qu'ils ont faite (explicitement ou non), c'est-à-dire leur niveau d'aspiration. Les résultats de son expérience amènent Stedry à la conclusion que les performances en matière budgétaire peuvent être améliorées en choisissant des niveaux budgétaires en accord avec la structure individuelle de motivation des responsables. C'est pourquoi il insiste sur l'importance de la différence entre les budgets destinés à planifier et ceux destinés à mesurer. Stedry fait un travail de pionnier en reliant la théorie psychologique et les pratiques budgétaires (Hofstede, 1967, p. 37).

Stedry et Kay (1964) ont appliqué ces théories dans une entreprise industrielle. Ils en ont conclu que (Hofstede, 1967, p. 38) :

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 menées sur la fixation des buts dans les années soixante et soixante-dix montre que « 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, p. 91). En résumé, « la plupart des études et articles [...] suggèrent que pour maximiser la motivation, les objectifs budgétaires doivent être serrés mais atteignables » (Merchant et Manzioni, 1989, p. 539). 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 Manzioni, 1989).

Pourtant, dans une étude portant sur 54 centres de profit appartenant à douze entreprises de tailles et de secteurs divers aux Etats-Unis, Merchant et Manzioni (1989) montrent que les entreprises se conforment rarement à cette recommandation théorique. Ils constatent « qu'une large majorité des managers de centres de profit interviewés estiment qu'ils ont une forte probabilité d'atteindre leurs objectifs budgétaires et que, historiquement, ils ont souvent atteint leurs objectifs » (Merchant et Manzioni, 1989, p. 544).

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.

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.

Il semblerait donc que les objectifs budgétaires soient « difficiles (*challenging*), mais tout à fait susceptibles d'être atteints par les responsables de centres de profit s'ils maintiennent constamment un niveau élevé d'effort » (Merchant et Manzioni, 1989, p. 547).

#### **4.2. Slack et difficulté des objectifs : des opérationnalisations convergentes**

Onsi (1973) propose une méthode de mesure du *slack*. Des interviews lui permettent de construire un questionnaire pour opérationnaliser la notion d'attitude vis-à-vis du *slack* (confirmée partiellement par une analyse factorielle). Cette échelle sera reprise par la suite

dans de nombreuses études. Dans le recensement des principales échelles utilisées dans les revues anglo-saxonnes entre 1990 et 1996 proposé par Kwop et Sharp (1998), on constate que quatre échelles sur cinq faisant référence au *slack* reposent sur l'échelle d'Onsi.

- |  |
|--|
| <ul style="list-style-type: none"><li>- To protect himself, a manager submits a budget that can safely be attained</li><li>- The plant manager sets two levels of standards; one between himself and production (sales) managers, and another standard between himself and top management, to be safe</li><li>- In good business times, the plant manager accepts a reasonable level of slack in a departmental budget</li><li>- Slack in the budget is good to do things that cannot be officially approved</li></ul> |
|--|

**Encadré 1.4- Échelle de mesure du slack développée par Onsi (1973)**

La notion de difficulté des objectifs est proche de celle de slack : « il y a du *slack* quand un manager a réussi à négocier des objectifs faciles à atteindre » (Van der Stede, 2000). Ainsi, lorsque Merchant et Manzioni (1989) s'intéressent à la difficulté des objectifs, ils citent les études sur le *slack*. Ils soulignent que les résultats de leur étude, montrant l'existence d'objectifs tout à fait atteignables, « sont cohérents avec la théorie selon laquelle les managers de centres de profit créent des *slack* budgétaires importants » (Merchant et Manzioni, 1989, p. 547).

Van Der Stede (2000) opérationnalise cette notion par le questionnaire suivant (proche de la mesure proposée par Dunk (1993).

- |  |
|--|
| <ul style="list-style-type: none"><li>- I succeed to submit budgets that are easily attainable;</li><li>- Budget targets induce high productivity in my business unit (reverse coded)</li><li>- Budget targets require costs to be managed carefully in my business unit (reverse coded)</li><li>- Budgets targets have not caused me to be particularly concerned with improving efficiency in my business unit</li><li>- The budget is (1)very easy to attain (2)attainable with reasonable effort (3) attainable with considerable effort (4) practically unattainable (5) impossible to attain</li></ul> |
|--|

**Encadré 1.5- Echelle de mesure de la difficulté des objectifs développée par Van Der Stede (2000) ( $\alpha$  de Cronbach=0,68)**

Il semblerait donc qu'on puisse indifféremment parler de « slack » ou de « difficulté des objectifs » l'un étant le réciproque de l'autre (Simons, 1988) :

« Le *slack* budgétaire est le résultat de la fixation d'objectifs atteignables pour 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 serrée » (Simons, 1988, p. 268).

## 5. L'école des relations humaines : évaluation critique

La littérature behavioriste en comptabilité s'est construite sur le rejet des hypothèses traditionnelles qui sous-tendent la théorie et la pratique en comptabilité de gestion.

Selon Caplan, ces hypothèses sont « le produit de trois champs de force apparentés, nommés : les sciences de l'ingénieur, la théorie classique de l'organisation et la théorie économique de la firme » (Caplan, 1966, p. 114-115). Ces trois approches se recoupent et ont adopté un même point de vue du comportement humain.

Caplan résume les hypothèses à partir desquelles s'est développée la comptabilité de gestion<sup>22</sup> :

#### **Hypothèses concernant les buts de l'organisation**

- le principal objectif d'une entreprise est la maximisation du profit ;
- cet objectif principal peut être découpé en sous-objectifs pour être décliné à travers l'organisation ;
- les objectifs sont additifs ; ce qui est bon pour les parties de l'organisation est aussi bon pour l'ensemble.

#### **Hypothèses liées au comportement des salariés**

- les participants à une organisation sont motivés en premier lieu par les forces économiques ;
- le travail est essentiellement une tâche déplaisante que les gens souhaitent éviter quand c'est possible ;
- les hommes sont généralement non efficaces et peu rentables ;

#### **Hypothèses relatives au comportement des managers**

- le rôle des managers est de maximiser le profit de l'entreprise ;
- pour tenir ce rôle, le manager doit contrôler la tendance des employés à être paresseux, peu rentables, et non efficaces ;
- l'essence du contrôle de gestion est l'autorité. L'ultime autorité du management vient de sa capacité à définir les rémunérations ;
- il doit y avoir un équilibre entre l'autorité d'une personne et sa responsabilité dans la performance.

#### **Hypothèses se rapportant au rôle de la comptabilité de gestion**

- l'objectif principal de la comptabilité de gestion est d'aider le management dans le processus de maximisation du profit ;
- le système comptable est un mécanisme, un système, un dispositif d'allocation du but qui permet aux managers de sélectionner ses objectifs opérationnels et de les diviser et distribuer dans l'entreprise, c'est-à-dire d'assigner les responsabilités dans la performance; ceci est communément appelé " planifier " ;
- le système comptable est un dispositif de contrôle qui permet au management d'identifier et de corriger les performances indésirables ;
- le système comptable est neutre dans ses évaluations ; les biais personnels sont éliminés par l'objectivité du système.

#### **Encadré 1.6- Les hypothèses traditionnelles concernant la théorie et la pratique en comptabilité de gestion (Caplan, 1966)**

<sup>22</sup> Dans une étude empirique réalisée à partir d'entrevues (20 comptables et contrôleurs de gestion et 20 managers), Caplan (1969) montre que « les managers et les comptables tendent à avoir une vision des comportements proche du modèle traditionnel ». Ceci signifie que ces hypothèses sont à la fois la base de la théorie en comptabilité et en contrôle et le reflet de la façon dont les gens eux-mêmes voient les choses dans le monde professionnel dans les années 1960.

L'école des relations humaines s'est développée dans les années 1960 en réaction contre cette vision de l'organisation. A ce titre, elle constitue une contribution importante à la compréhension de la manière dont les individus se comportent dans les organisations (Rojot, 2003).

Pour les chercheurs du courant des relations humaines en contrôle de gestion, un budget se caractérise donc par :

- l'utilisation qui en est faite pour évaluer la performance ;
- la participation ressentie par les opérationnels ;
- le *slack* incorporé dans le budget et la difficulté des objectifs budgétaires.

À partir de ces trois éléments de base, ces chercheurs cherchent à comprendre les effets du budget sur le bien-être des salariés (motivation, tension) et sur la performance. Les éléments étudiés sont cohérents avec les problématiques initiales des relations humaines (tension, stress, motivation...) mais ils sont loin de caractériser l'ensemble du processus budgétaire.

Pour McGregor, « une raison fondamentale pour laquelle les systèmes de contrôle faillissent souvent et ont parfois un effet boomerang, est que ceux qui les structurent ne comprennent pas qu'un aspect important du comportement humain, dans une organisation, est que la désobéissance tend à apparaître avec la perception de menaces » (McGregor, 1967, p. 8). L'apport principal du courant des relations humaines est certainement d'avoir attiré l'attention sur ces problèmes et d'avoir mis en évidence certains effets pervers (stress, manque de communication, obsession du court terme...) des systèmes de contrôle.

On peut cependant reprocher à ce courant d'avoir étudié différentes étapes du budget sans prendre en compte les interactions entre ces étapes.

Norman MacIntosh a été président de la Chaire de « *Behaviorist Accounting Research* » à l'*American Accounting Association*. Il fait la critique suivante de ce courant de recherche :

« La perspective des relations humaines dans la comptabilité de gestion et les systèmes de contrôle a commencé par un constat sur les effets négatifs des pressions budgétaires et la promesse que la participation devrait diminuer, sinon supprimer, les effets pervers du système. De nombreuses idées ont émergé, particulièrement une meilleure compréhension de la dynamique sociale du budget, la façon dont les différents styles d'utilisation du budget par les supérieurs affecte les subordonnés, et le besoin d'un esprit de jeu pour faire marcher le système.

Un nombre important d'études a suivi ces efforts pionniers. Plusieurs s'intéressent à l'interaction de la performance avec des variables concernant les relations humaines, comme la participation et le style de leadership. D'autres se sont attardées sur le problème résultant du fait que, alors que la participation semble requise, elle peut aussi créer du *slack* budgétaire. Enfin, certaines se sont intéressées à l'effet des différents facteurs environnementaux et technologiques sur les relations humaines. Mais, ces études n'ont produit aucune bonne théorie des relations humaines de la comptabilité de gestion et du contrôle. Au contraire, elles semblent seulement confirmer les résultats contradictoires qui sont apparus auparavant dans la littérature organisationnelle behavioriste. Alors que les

recherches dans ce courant vont certainement continuer, les chances sont faibles qu'une grande découverte soit faite »(MacIntosh, 1994, p. 215).

Nous proposons un résumé des résultats de cette école dans la figure ci-dessous.

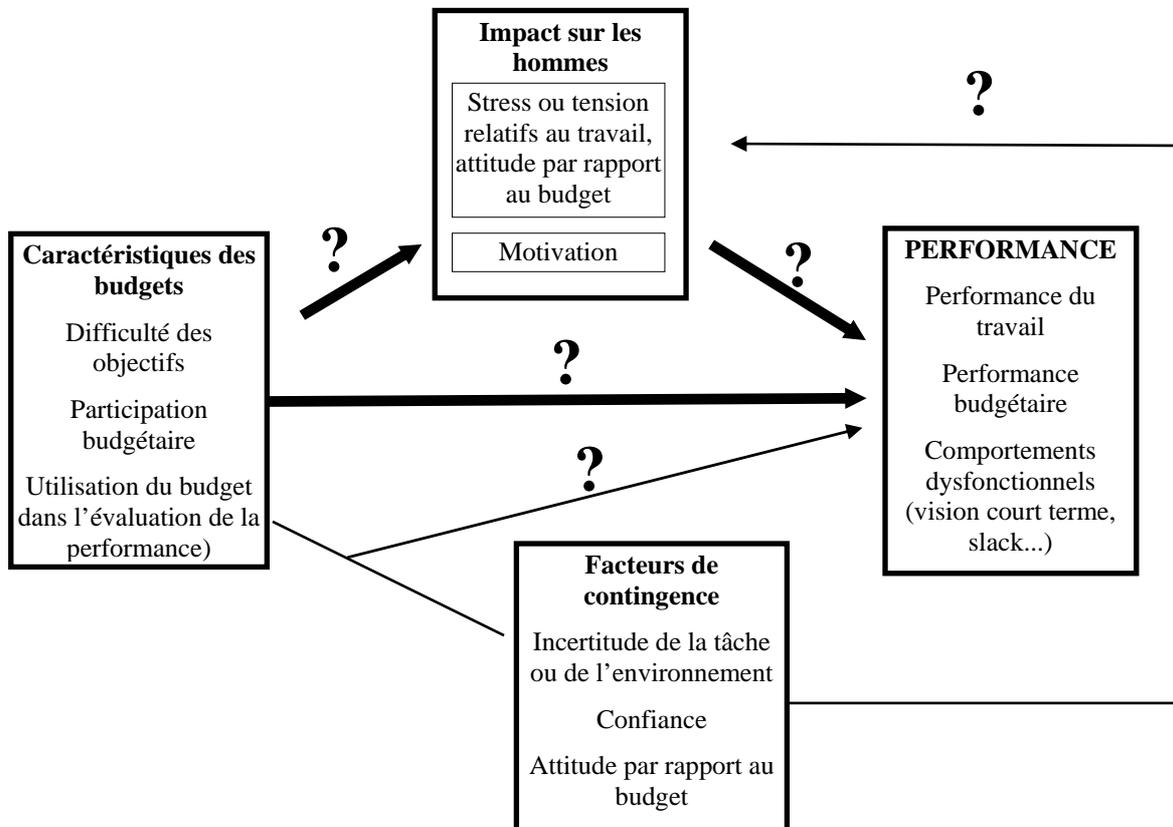


Figure 1.2- Impact du budget sur les comportements et la performance : les résultats de l'école des relations humaines

Comme pour le courant des relations humaines dans son ensemble, il semblerait qu'« au fur et à mesure que la théorie se perfectionne les concepts deviennent plus flous et vagues et les prescriptions normatives de plus en plus difficiles à formuler, au-delà de principes très généraux » (Rojot, 2003, p. 78).

## Section 2. Approche managériale du budget : l'école de Harvard

Comme Mintzberg le fait pour la stratégie (1998), il semble que l'on puisse parler « d'école de Harvard » en ce qui concerne le contrôle de gestion. En effet, ce serait à partir de travaux de cette école que le contrôle de gestion est né en tant que discipline académique :

« Le développement moderne du contrôle de gestion dans le champ de la comptabilité revient largement à Robert Anthony et à ses collègues de la Harvard Business School. Le contrôle de gestion devient alors une discipline plus large que les formes techniques de comptabilité qui étaient enseignées jusque là : la mécanique des coûts et la tenue de comptes » (Lowe et Puxty, 1989, p. 9).

Dans ce courant, nous étudions deux auteurs, Anthony et Simons, dont les écrits partagent certaines caractéristiques :

- forte dimension prescriptive (plutôt à destination des praticiens) ;
- résultats reposant implicitement sur de nombreuses études de cas réalisées pour l'école mais sans que le lien entre données empiriques et propositions soit explicitement mis en évidence<sup>23</sup> ;
- peu de publications académiques par les auteurs eux-mêmes pour valider leurs concepts ;
- résultats ayant un fort retentissement dans le monde de l'enseignement (typologies reprises dans la plupart des manuels anglo-saxons).

## 1. Le modèle d'Anthony

Anthony (1965 ; 1988) propose de distinguer les systèmes de contrôle selon qu'ils sont serrés (« *tight* ») ou souples (« *loose* »)<sup>24</sup>. Dans son livre de 1988, il décrit ces deux types de contrôle de la manière suivante :

« Les managers exercent un contrôle étroit dans leur définition détaillée des rôles de leurs subordonnés, leur participation fréquente à la prise de décision des managers subordonnés et leur suivi des résultats. Ils exercent un contrôle souple, lorsqu'ils permettent à leurs subordonnés de décider ce qui devra être entrepris, dans un cadre assez large, et qu'eux-mêmes se concentrent sur les résultats globaux (la dernière ligne du compte de résultat) plutôt que sur le détail des approches utilisées [...].

Le degré étroit ou souple du contrôle est rarement révélé par le contenu ou les aspects des documents, règles et procédures formelles de contrôle. Il dépend de la manière dont ces dispositifs sont utilisés » (Anthony, 1988, p. 173).

Contrairement aux recherches *behavioristes*, cette modélisation semble très théorique (souvent avec peu de référents empiriques explicites<sup>25</sup>). Elle se retrouve pourtant dans les manuels américains (voir par exemple Anthony *et al.*, 1992 ; Merchant et Van der Stede, 2003).

De manière générale, la notion de contrôle serré peut s'appliquer à tous les systèmes de contrôle. Ainsi, Merchant (1985b) parle de contrôle serré sur les résultats ou sur les actions. Pour autant cette notion « n'a pas une définition et d'opérationnalisation équivalente dans les

---

<sup>23</sup> « les auteurs de manuels [dans le domaine du contrôle de gestion] ont tendance à perpétuer des affirmations non prouvées d'auteurs précédents. [...] De nombreux livres et articles, et certainement une grande proportion de la littérature en contrôle de gestion, sont fondés sur l'opinion de l'auteur, sans autre support de recherche » nous dit Anthony (1988, p. 200). On verra que la notion de « *tight budgetary control* » n'est pas exempte de reproches sur ce point.

<sup>24</sup> Jordan, dans sa traduction d'Anthony (Anthony, 1988) propose de traduire « *tight* » par « étroit » et « *loose* » par « souple ». Le résumé en français de l'article de Simons (1988) proposée dans la revue *Contemporary Accounting Research* traduit « *tight* » par « rigoureux ».

<sup>25</sup> Du moins explicitement reliées aux écrits théoriques. En effet, la bibliographie d'Anthony comprend plus de 40 études de cas réalisées dans des entreprises diverses.

différentes études ». Ce n'est pas « une image claire en ce qui concerne sa définition, son domaine et son opérationnalisation » (Van Der Stede, 2001, p. 119).

Pour Merchant, le fait qu'un système de contrôle soit serré ou relâché dépend du « degré de contrôle atteint ou du degré de certitude fourni par un système de contrôle » (Merchant, 1985b, p. 58). Selon ce dernier, un « contrôle serré » n'est possible que s'il y a une bonne connaissance de l'objet du contrôle. Un contrôle serré peut être adapté à certaines situations, et « bien qu'il y ait une consonance négative attachée à l'utilisation de ce terme, il a été défendu que le contrôle serré était une bonne chose » (Merchant, 1985b, p. 58).

Merchant fournit des éléments pour caractériser un contrôle serré sur les résultats, les actions et sur les individus.

Types de contrôles	Caractéristiques d'un contrôle serré
Contrôle sur les résultats	1/ Définition des résultats attendus a. congruence des objectifs et des mesures choisies b. spécificité des objectifs (objectifs mesurés et détaillés) c. objectifs communiqués et internalisés d. objectifs qui recouvrent tous les domaines importants (« completeness ») 2/ Mesure de la performance : congruente, précise, objective, rapide et compréhensible 3/ Récompenses et sanctions (monétaires ou non) liées à l'atteinte des résultats attendus pour chaque individu
Contrôle sur les actions	1/ Contraintes physiques ou administratives sur le comportement 2/ Fréquentes revues préalables à l'action, détaillées et réalisées par des personnes bien informées (ex. : examen des business plans par les fonctionnels et les managers de tous niveaux ou examen des propositions de dépenses même pour des petits montants) 3/ Responsabilité sur les actions (action accountability) a/ la définition des actions doit être congruente avec les objectifs de l'organisation, spécifique, bien communiquée et complète. Elle doit aussi être comprise et acceptée b/ efficacité du contrôle des actions (forte chance d'être contrôlé, supervision directe constante, rapports d'audit détaillé des actions) c/ sanctions et récompenses fortes
Contrôle des individus	Forte culture avec des croyances et des valeurs partagées <sup>26</sup>

#### Encadré 1.7- Caractéristiques d'un contrôle serré (d'après Merchant, 1985b, p. 59-66)

Simons (1988) propose d'appliquer cette notion aux objectifs budgétaires :

« J'utilise les termes « objectifs budgétaires serrés » et « budget serré » de manière équivalente pour désigner des objectifs budgétaires qui sont précis (accurate), importants à atteindre, et qui demandent des efforts sérieux et une forte efficacité pour être réalisés » (Simons, 1988, p. 268).

Il semble pourtant contradictoire de demander à ce que des objectifs soient à la fois précis et difficiles à atteindre. En fait, il semblerait que la définition donnée par Simons (1988) s'adapte d'abord au contenu de l'échelle choisie pour mesurer les objectifs budgétaires serrés :

<sup>26</sup> Pour Merchant, ce type de contrôle est instable et peut évoluer rapidement (p.66).

- Tightness of budgetary goals
- Accuracy of budget targets
- Importance of meeting budget targets
- Importance of achieving operating efficiencies

**Encadré 1.8- Objectifs budgétaires serrés : échelle de mesure de Simons (1988)**

L'échelle proposée par Simons est surprenante. Elle repose notamment sur l'hypothèse que, pour avoir des objectifs budgétaires serrés, il faut que l'efficacité opérationnelle soit considérée comme importante à atteindre. L'exemple du fordisme montre qu'il n'y a pas besoin de mettre en place des objectifs budgétaires serrés pour être efficace si la technologie de production contient en elle-même l'efficacité. De plus, comment des objectifs peuvent-ils à la fois être précis (en termes de prévision) et difficiles à atteindre ?

L'échelle de Simons (1988) semble avant tout mesurer le fait de fixer des objectifs difficiles tout en réussissant à les atteindre. Dans ce cadre, il n'est pas étonnant que l'échelle soit corrélée positivement avec la performance mesurée en termes de retour sur investissement (ROI) (Simons, 1988). Simons (1988) expose d'ailleurs une lecture alternative à l'interprétation fonctionnaliste classique selon laquelle un budget serré entraînerait une forte performance :

« Une explication également plausible pourrait être que les personnes qui travaillent dans une entreprise qui a du succès perçoivent les objectifs budgétaires comme serrés (alternativement, si une entreprise a une mauvaise performance, les objectifs sont vus comme non « accurate » et relâchés) » (Simons, 1988, p. 279).

Van Der Stede (2001) propose une échelle du concept de contrôle budgétaire serré qui apparaît plus cohérente. À partir de sa revue de littérature, il considère qu'il y a un contrôle budgétaire serré si la direction :

- accorde de l'importance à l'atteinte des budgets ;
- n'accepte pas facilement les révisions budgétaires pendant l'année ;
- s'intéresse à plusieurs lignes du budget ;
- ne tolère pas d'écart aux budgets pendant l'année ;
- est fortement engagé dans des communications liées au budget.

Il tente de valider empiriquement ce concept à partir de quarante questions posées à 157 managers de *business unit*<sup>27</sup>.

Une analyse factorielle confirmatoire lui permet de valider l'existence des cinq concepts. Cependant, « l'absence de révisions budgétaires pendant l'année » n'est pas liée aux quatre autres concepts. Le concept de contrôle budgétaire serré comprend donc quatre facteurs (par ordre d'importance) : 1/ une tolérance faible pour les écarts au budget pendant l'année 2/ un

---

<sup>27</sup> Ce qui est étudié chez Van Der Stede (2001) c'est donc le budget tel qu'il est utilisé dans un groupe pour surveiller les business units.

suivi détaillé de chaque ligne budgétaire 3/ une discussion intense sur les résultats budgétaires  
4/ une forte insistance sur l'atteinte des objectifs budgétaires.

**Emphasis on meeting the budget ( $\alpha=0,83$ )**

Corporate superiors judge my performance predominantly on the basis of attaining budget goals  
In the eyes of my corporate superiors, achieving the budget is an accurate reflection of whether I am succeeding in my business

Not achieving my budget has strong impact on how my performance is rated by my CS

My promotion prospects depend heavily on my ability to meet the budget

In the eyes of my corporate superiors, not achieving the budget reflects poor performance

I am constantly reminded by my corporate superiors of the need to meet budget targets

The corporate parent achieves control over my business principally by monitoring how well my budget is on target

**Budget revisions during the year ( $\alpha=0,8$ )**

Budget targets are strong commitments and cannot be changed during the year

Budgets are usually adjusted during the year to those circumstances that could not be foreseen at the time the budget was drawn up

Changes in the budget are difficult to get approved by the corporate parent

Budgets are updated on a regular basis (e.g.monthly or quarterly) to the new business environment (R).

In our company, a budget is essentially a forecast rather than a true commitment (R)

Budgets are not revised during the year unless the assumptions on which the budget were based have become so unrealistic that the budget no longer provides a useful control device

**Budgeting detail ( $\alpha =0,71$ )**

I am required to submit control reports that explain in detail budget variance on a line by line basis

My corporate superiors are interested not only in how well I achieved my overall budget, they also evaluate how well I am on target on each of the budget line item

The control reports provide to corporate are not very detailed and only include overall, aggregate, bottom line budgeting information on the performance of my business.

The bottom-line is what counts for my corporate superiors. How it is achieved is left to my responsibility

**Budgeting interim deviation ( $\alpha=0,69$ )**

My corporate superiors attach a great deal of importance to interim budget deviations

My corporate superiors do not care very much about interim budget deviations

I am required to report the action taken to correct causes of interim budget variances

I am required to submit an explanation in writing about causes of interim budget variances

**Intensity of budget-related communication ( $\alpha=0,75$ )**

CS call me in to discuss budget deviations in face to face meeting

My CS, myself, and my own subordinates often form a team to discuss and solve budgeting matters

Budget matters are discussed regularly with my corporate superior even if there are no negative budget deviation to the reports

I consult with my corporate superior on how to achieve my budget

Indicate the typical frequency with which you communicate with the corporate parent for budget related issues (a/formal b/informal)

Encadré 1.9- Échelle de Van Der Stede (2001, p.124)

Van Der Stede (2001, p. 124) constate que le contrôle budgétaire serré est corrélé significativement et positivement avec la difficulté des objectifs. Pourtant, il affirme que :

« L'absence de forte corrélation suggère que le contrôle budgétaire serré va au-delà de la question de la difficulté des objectifs budgétaires. [...] Le contrôle budgétaire serré traduit le processus par lequel le management met en place la politique budgétaire en faisant varier le degré d'importance accordé aux réunions budgétaires, le degré de détail de l'analyse budgétaire, le degré de tolérance dans les écarts budgétaires et l'intensité des discussions des résultats budgétaires. [...] Ceci suggère que les budgets peuvent ne pas être considérés comme serrés si, par exemple, le management est relativement tolérant vis-à-vis des écarts ponctuels par rapport au budget, à la condition qu'ils soient atteints en fin d'année. » (Van Der Stede, 2001, p. 133-134).

Le travail de Van Der Stede (2001) donne des pistes intéressantes sur la manière dont il est possible de construire une échelle de mesure statistiquement valide. Nous nous inspirerons largement de cette méthodologie dans le chapitre 4.

## **2. Le modèle de Simons : contrôle budgétaire diagnostique / interactif**

Pour Simons (1995b), les notions de contrôle diagnostique / contrôle interactif peuvent s'appliquer à tous les outils de contrôle (section 2.1). Dans l'étude de cas où il développe pour la première fois ces notions, il discute largement des plans et des budgets nous permettant ainsi de définir les notions de budget diagnostique *vs* interactif (section 2.2). Cette approche renouvelle dans une certaine mesure la théorie du contrôle mais n'est pas exempte de critiques (section 2.3).

### **2.1. Les notions de contrôle diagnostique / interactif**

A la suite d'études de cas, Simons constate que « toutes les organisations grandes et complexes ont des systèmes similaires de contrôle de gestion [...] mais qu'il y a des différences dans la manière d'utiliser les systèmes de contrôle de gestion » (Simons, 1990, p. 135).

Il en vient à caractériser les différences entre les systèmes de contrôle par la façon dont les dirigeants surveillent activement certains outils de contrôle alors qu'ils délèguent les autres. Il différencie ainsi dans une série d'articles et d'ouvrages (Simons, 1987b, 1990, 1991, 1994, 1995a, b) ce qu'il appelle le contrôle interactif du contrôle diagnostique (ou programmé)<sup>28</sup>. Cette vision des systèmes de contrôle a aujourd'hui un succès certain (Abernethy et Brownell, 1999 ; Denis, 2000, 2002 ; Marginson, 2002 ; Osborn, 1998). En effet, elle s'intègre dans une réflexion qui vise à « comprendre comment les managers efficaces utilisent les systèmes de

---

<sup>28</sup> Il met ensuite en évidence d'autres leviers de contrôle : systèmes de croyances (beliefs systems) et systèmes de frontières (boundary systems). Nous ne les traitons pas ici car contrairement aux systèmes interactifs / diagnostiques, ils ne s'appliquent pas à des systèmes de contrôle de gestion (ou du moins Simons lui-même ne les applique pas aux systèmes de contrôle de gestion).

contrôle » et à faire le « lien entre la stratégie, le *design* de l'organisation et les systèmes de contrôle »<sup>29</sup>.

Dans son ouvrage de synthèse, Simons définit les systèmes de « contrôle diagnostique » comme « les systèmes d'information formels que les managers utilisent pour surveiller les résultats de l'organisation et corriger les déviations par rapport aux standards prédéfinis de performance » (Simons, 1995b, p. 59) et les systèmes de « contrôle interactif » comme « les systèmes formels d'information que les managers utilisent pour s'impliquer régulièrement et personnellement dans les décisions de leurs subordonnés »<sup>30</sup> (Simons, 1995b, p. 95).

Selon Simons, « la quasi-totalité des écrits en contrôle de gestion se réfèrent à des systèmes de contrôle diagnostique » (1995b, p. 60). Le contrôle diagnostique s'apparenterait donc à ce qu'on appelle classiquement « contrôle de gestion » (Simons, 1995b, p. 61). Ce type de système permet à l'entreprise de fonctionner sans surveillance constante car les managers ne s'y impliquent que s'il y a des écarts par rapport aux résultats attendus : c'est le principe du management par exception. Les plans et les budgets sont les exemples les plus significatifs des systèmes de contrôle diagnostiques (Simons, 1995b, p. 61).

Suite à une étude de cas chez Johnson & Johnson, Simons (1987b, p. 358) caractérise les systèmes de contrôle programmés (qu'il appellera par la suite « diagnostique ») de la manière suivante :

1. le rôle des fonctionnels dans la préparation et l'interprétation de l'information est central ;
2. le processus implique rarement les managers et repose sur le principe du management par exception ;
3. les données sont transmises par des procédures formelles de reporting ;
4. le processus doit permettre d'atteindre des résultats définis à l'avance.

Six conditions caractérisent un système interactif (1987b, p. 351) :

1. les spécialistes fonctionnels ont un rôle limité dans la préparation et l'interprétation des résultats ;
2. le processus demande une attention régulière et fréquente de la part des managers opérationnels à tous les niveaux de l'organisation ;

---

<sup>29</sup> Repris dans le *curriculum vitae* de Robert Simons sur le site de la *Harvard Business School*.

<sup>30</sup> L'implication des dirigeants dans le contrôle interactif ne signifie cependant pas un contrôle dictatorial : « le contrôle interactif ne conduit pas à enlever le pouvoir de décision aux subordonnés ; il implique les managers de niveau supérieur dans les phases critiques du processus de décision pour s'assurer que les décisions sont prises dans le cadre défini » (Simons, 1987b, p.353). Ainsi, chez Johnson & Johnson, Simons (1987b, p.355) rapporte que les managers ne se sentent pas opprimés par les systèmes de contrôle bien que ceux-ci soient de nature interactive.

3. les données sont interprétées et discutées en réunion avec les supérieurs, les subordonnés et les pairs ;
4. l'information générée par le processus de contrôle est un ordre du jour important et récurrent suivi par les plus hauts niveaux de la direction ;
5. les processus reposent sur un débat permanent autour des données, hypothèses, et plans d'action ;
6. plus que les résultats, ce sont les efforts qui sont récompensés.

Simons (1991, p. 52-53) observe cinq types de contrôle pouvant être utilisés de manière interactive : les systèmes de gestion de programmes, les systèmes de planification financière, les budgets par marque, les systèmes d'intelligence et les systèmes de développement humain. De manière générale, « tout contrôle diagnostique peut être rendu interactif par un intérêt et une attention fréquents et continus des *top managers*. Le but d'un système de contrôle interactif est de centrer l'attention et de forcer le dialogue et l'apprentissage dans l'organisation » (Simons, 1994, p. 171).

Les caractéristiques des deux systèmes sont résumées dans le tableau ci-dessous.

<b>Contrôle</b>	<b>Diagnostique</b>	<b>Interactif</b>
Nature des systèmes	Systèmes de feedback utilisés pour surveiller les sorties organisationnelles et corriger les déviations par rapport aux standards de performance fixés au préalable	Systèmes de contrôle que les managers utilisent pour s'impliquer régulièrement et personnellement dans la prise de décision des subordonnés
Objectif des systèmes	Fournir la motivation, les ressources, et l'information pour s'assurer que les stratégies organisationnelles importantes et les buts seront atteints Permettre de créer une pression (mais risque d'effets pervers si les objectifs sont trop durs à atteindre)	Faire converger l'attention organisationnelle sur les incertitudes stratégiques et provoquer l'émergence de nouvelles initiatives et stratégies Stimuler le dialogue et organiser l'apprentissage
Variables clés	Variables de performance critique	Incertitudes stratégiques
But du système	Pas de surprise	Recherche créative
Régulation de l'attention managériale	Déléguer l'attention aux fonctionnels Minimiser l'attention du management Maintenir une attention périodique	Maximiser l'attention des managers Maintenir une attention constante
Raisonnement	Déductif (dicté par l'instrument)	Inductif (guidé par l'intuition)
Complexité du système	Complexe	Simple
Période de référence	Passé et présent	Présent et futur
Objectifs	Fixés	Rééstimés constamment
Feedback	Négatif	Positif
Ajustement par	Les inputs ou le processus	L'apprentissage
Communication	Éliminer le besoin de parler	Fournir un langage commun
Rôle des fonctionnels	Acteur central Construire et maintenir le système, interpréter les données, préparer les rapports concernant les exceptions, s'assurer de l'intégrité et de la fiabilité du système	Facilitateur Récueillir et compiler les données, faciliter le processus interactif

<b>Contrôle</b>	<b>Diagnostique</b>	<b>Interactif</b>
Rôle des opérationnels	Fixer ou négocier périodiquement les objectifs Recevoir et regarder les rapports d'écart Suivre les exceptions majeures	Choisir le système interactif Organiser des réunions fréquentes avec les collaborateurs pour discuter des données contenues dans le système Demander que les opérationnels alimentent le système en informations

**Tableau 1.7- Caractéristiques des systèmes de contrôle interactifs et diagnostiques (Simons, 1994, p. 172 ; 1995b, p. 124, 170)**

A cette typologie, Simons ajoute un modèle d'explication des systèmes de contrôle mis en œuvre dans les organisations. Il considère qu'il ne peut y avoir trop de systèmes de contrôle utilisés simultanément de manière interactive. En effet, ce type de contrôle a un coût économique et cognitif (les individus ne peuvent prêter attention à tout). Se concentrer sur trop de systèmes de contrôle en même temps risque de conduire à un surplus d'informations, des analyses superficielles et une paralysie. Simons constate que les dirigeants sélectionnent les modes de contrôle interactifs ou diagnostiques à mettre en place en fonction de la stratégie et des incertitudes stratégiques (Simons, 1990, 1991).

On peut résumer la réflexion de Simons (1990 ; 1991) en sept étapes :

1. les systèmes de contrôle de gestion sont similaires dans toutes les organisations grandes et complexes ;
2. ce qui explique les différences entre les différents systèmes c'est la façon dont ils sont utilisés par les dirigeants ;
3. ces dirigeants ont une attention limitée (rationalité limitée) et ils ne peuvent se concentrer que sur quelques systèmes de contrôle ;
4. ils se concentrent sur les modes de contrôle les plus critiques en fonction de leur stratégie, c'est-à-dire ceux qui leur permettent de faire face aux incertitudes stratégiques les plus importantes en fonction de la stratégie choisie ;
5. ces modes de contrôle critiques font l'objet d'un contrôle interactif, c'est-à-dire d'une surveillance active et d'interventions de la direction et des managers ;
6. les choix des modes de contrôle par les dirigeants révèlent leurs préférences aux subordonnés et vont donc influencer les stratégies émergentes dans le sens de la stratégie choisie par les dirigeants ;
7. le type de contrôle interactif choisi influence la production et le partage d'informations et oriente l'apprentissage organisationnel.

Ce modèle de relation entre stratégie et contrôle est résumé dans la figure ci-dessous :

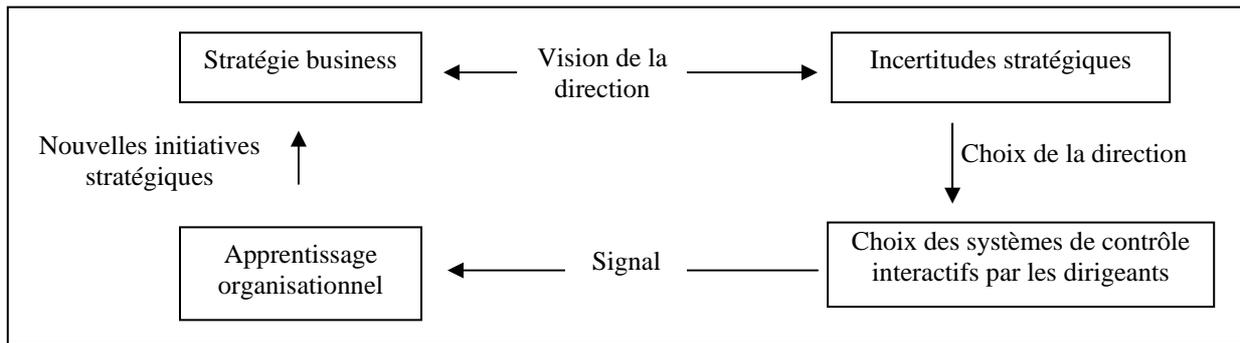


Figure 1.3- Modèle processuel de relation entre stratégie et contrôle (Simons, 1990, p. 137 ; 1991, p. 50)

Selon le but managérial poursuivi, un même système de contrôle peut donc être utilisé de manière interactive dans une entreprise et de manière diagnostique dans une autre (Simons, 1995b, p. 113).

## 2.2. Contrôle budgétaire « interactif » / « diagnostique »

Le budget est le prototype du système de contrôle diagnostique dans la plupart des firmes (Simons, 1991, p. 119). Pourtant, il « peut être un outil proactif et dynamique pour collecter l'information et stimuler la discussion » (Simons, 1991, p. 61). Il est dans ce cas utilisé de manière interactive.

Simons développe la distinction entre systèmes de contrôle interactifs et diagnostiques au cours d'une étude de cas menée chez Johnson & Johnson (Simons, 1987b, p. 349-351). Dans cette entreprise les budgets se caractérisent de la manière suivante :

- ils requièrent beaucoup de temps et d'effort de la part des managers pour constamment réévaluer les objectifs budgétaires et les plans d'action ;
- ils sont préparés de manière *bottom-up* (il n'y a pas de lettre de cadrage donnant le niveau nécessaire de profits, de ventes ou de dépenses) ;
- ils reprennent la première année du plan stratégique. S'il y a des modifications par rapport au plan stratégique, celles-ci doivent être justifiées ;
- ils font l'objet de négociations à tous les niveaux hiérarchiques ;
- ils sont révisés trois fois par an (les révisions font l'objet d'une implication forte de tous les niveaux du management) ;
- les éléments de contrôle budgétaire sont présentés aux dirigeants régulièrement (chiffre des ventes chaque semaine, compte de résultat tous les mois et commentaires, analyse de la variance et discussion par les fonctionnels) ;
- ils ne sont pas liés aux rémunérations matérielles ou symboliques (les bonus sont déterminés de manière subjective en fonction des efforts des managers).

En 1990, Simons propose une comparaison entre deux entreprises choisies parmi treize qu'il a suivies pendant deux ans dans le secteur de la santé. L'une utilise son budget de manière diagnostique, l'autre de manière interactive.

	<b>Entreprise A</b> <b>Contrôle budgétaire diagnostique</b>	<b>Entreprise B</b> <b>Contrôle budgétaire interactif</b>
Revue des plans	Sporadique (la dernière a eu lieu deux ans auparavant) Ne suscite pas beaucoup de discussions	Processus annuel intensif Les managers préparent des plans stratégiques pour en débattre en comité de direction
Buts financiers	Fixés par la direction et communiqués au reste de l'organisation	Établis par chaque direction opérationnelle puis discutés et revus
Préparation du budget	Les budgets sont préparés pour atteindre les buts financiers Les budgets sont coordonnés par la finance	Les budgets sont préparés en fonction des plans d'action avec une attention sur la stratégie Débats approfondis
Les révisions et mises à jour du budget	Pas de révision pendant l'année	Re-budgétisation à partir du plus bas niveau de dépenses 3 fois pendant l'année et reformulation des plans d'action
Évaluation et bonus	Bonus basés aux $\frac{3}{4}$ sur l'atteinte des objectifs budgétaires	Bonus basés sur une évaluation subjective de l'effort

**Tableau 1.8- Contrôle budgétaire diagnostique / interactif (adapté de Simons, 1990, p. 133)**

Cette lecture des travaux de Simons nous permet de mettre en évidence cinq caractéristiques majeures du contrôle budgétaire interactif (*en opposition au contrôle budgétaire diagnostique*) :

- implication constante (*par exception*) des managers dans le processus budgétaire (négociation, réprévision, suivi) ;
- fort (*faible*) lien entre budgets et plans d'actions ;
- construction plutôt bottom-up (*top-down*) et forte (*faible*) participation des opérationnels ;
- de nombreuses (*peu de*) re-prévisions budgétaires en cours d'année et des budgets qui ne sont pas (*sont*) rigides ;
- faible (*forte*) lien entre l'atteinte des objectifs budgétaires et la rémunération monétaire ou symbolique des managers.

### 2.3. Intérêts et limites

La mise en évidence des styles « diagnostique » et « interactif » conduit Simons à réfléchir aux présupposés du modèle traditionnel de contrôle de gestion. Partant du postulat que « toute théorie fait des hypothèses sur le comportement humain » (1995b, p. 21), il constate que la théorie classique du contrôle postule que les individus sont opportunistes et paresseux. Il fait, au contraire, l'hypothèse que, de manière générale, les gens ont le désir de bien faire, de se réaliser, de contribuer et de créer. Mais, ils en sont empêchés par l'organisation et les systèmes de contrôle.

Il s'oppose sur ce point de manière frontale avec Anthony (1965 ; 1988). En effet, en faisant ce constat des effets des systèmes de contrôle de gestion à l'encontre de la stratégie, il abandonne implicitement la distinction entre planification stratégique, contrôle de gestion et contrôle opérationnel à la base de la typologie d'Anthony (1965 ; 1988). Dans le modèle classique d'Anthony, le contrôle de gestion reprend les objectifs définis lors de la planification stratégique : il ne sert qu'à sa mise en œuvre pour « atteindre les buts désirés » (Anthony, 1965, p. 67). Or, Saleznick affirme : « dans les conditions actuelles, les individus sont créatifs en dépit plutôt que grâce aux systèmes d'organisation. Je suis totalement convaincu que les organisations actuelles développent largement le contrôle au détriment du processus créatif » (Saleznick cité par Anthony, 1965, p. 64).

La critique adressée par Anthony à Abraham Saleznick est révélatrice :

« L'implication de cette citation est que la créativité est une tendance désirable pour le management dans son ensemble. Notre analyse suggère que, bien que la créativité soit essentielle dans le processus de planification stratégique, elle n'est absolument pas aussi importante dans le processus de contrôle de gestion » (Anthony, 1965, p. 64).

C'est en levant l'hypothèse d'Anthony et à grâce à ses observations de terrain que Simons peut proposer une théorie rénovée du contrôle.

Par les études terrain sur lesquelles Simons s'appuie et par la catégorisation proposée, il propose donc une modélisation qui est, dans une certaine mesure, en rupture avec l'orthodoxie du modèle d'Anthony. Cette théorie peut se prévaloir d'un certain nombre d'apports.

En premier lieu, les managers et le rôle qu'ils jouent dans le processus budgétaire sont mis au centre de la construction théorique de Simons. Sur ce point, Simons ne fait que rappeler un message d'Anthony qui avait été largement négligé dans les recherches *behavioristes*.

Ensuite, il prend en compte le fait que « les systèmes de contrôle sont utilisés pour de multiples objectifs : suivi, apprentissage, signal, contrainte surveillance, motivation et autres » (Simons, 1990, p. 142), rôles que la littérature classique a souvent réduit à la motivation et au contrôle. Comme l'avait souligné Arrow (1964), Simons nous rappelle que les instruments de contrôle ne servent pas uniquement à réduire la divergence d'intérêts mais aussi à faire connaître les orientations de la direction aux subordonnés et à aider l'apprentissage. Si l'on reprend la typologie de Burchell, Clubb *et al.* (1980), on peut dire qu'un « budget diagnostique » correspond à une « *machine à répondre* » (answer machine) alors qu'un « budget interactif » est une « *machine à apprendre* » (learning machine) (Abernethy et Brownell, 1999, p. 191).

Enfin, il revient à une vision processuelle du budget en prenant celui-ci comme un tout, sans se focaliser sur une étape unique. En effet, l'utilisation du budget aux différentes étapes du processus de contrôle (finalisation, pilotage et post-évaluation (Bouquin, 2001)) a été perdue de vue dans des études parcellaires qui s'intéressent surtout à la participation budgétaire ou à l'évaluation budgétaire (Hartmann, 2000, p. 453).

On peut s'interroger sur la proximité de cette approche avec le concept de contrôle budgétaire serré (*tight budgetary control*) discuté dans la section précédente. De manière générale, la notion de contrôle serré peut s'appliquer à tous les systèmes de contrôle, mais elle « n'a pas une définition et d'opérationnalisation équivalente dans les différentes études [ni] une image claire en ce qui concerne sa définition, son domaine et son opérationnalisation » (Van Der Stede, 2001, p. 119). Van Der Stede propose d'opérationnaliser cette notion à partir de cinq dimensions : l'insistance sur l'atteinte des objectifs budgétaires, la fixité du budget, le niveau de détail du budget, la tolérance pour les déviations au budget, l'implication du supérieur dans le travail du subordonné. Ses résultats montrent que ces dimensions (exceptée la fixité du budget) sont bien sous-jacentes à un seul construit : le contrôle budgétaire serré. Concernant la notion de contrôle interactif, il tire de ses résultats l'observation suivante :

« Il semble que la notion de contrôle interactif, qui a été opérationnalisée pour capturer l'intensité des échanges d'information dans l'organisation sur les sujets budgétaires, soit cohérente avec la notion de contrôle budgétaire serré. Une explication possible est que les modes budgétaires interactifs laissent peu de possibilité aux subordonnés de laisser leur *business* hors de contrôle sans que les supérieurs en soient informés, et donc produisent un contrôle serré » (Van Der Stede, 2001, p. 134-135).

L'examen que nous venons de faire de la typologie de Simons nous conduit à nous interroger sur la pertinence de cette affirmation. En effet, si Van Der Stede (2001) arrive à ce résultat, c'est aussi parce qu'il ne s'intéresse pas aux dimensions qui permettraient de différencier contrôle budgétaire serré et contrôle budgétaire interactif (par exemple la participation ou les liens avec des plans d'action).

Les concepts proposés par Simons apportent donc une certaine nouveauté et ne se confondent pas avec les notions déjà existantes. On peut pourtant leur adresser un certain nombre de critiques.

Premièrement, dans le développement de son modèle, Simons émet une hypothèse forte sur la rationalité des dirigeants : les dirigeants identifient des incertitudes stratégiques et rendent interactifs les systèmes de contrôle qui leur donnent des renseignements sur ces incertitudes. Ils ne sont jamais pris dans des jeux de pouvoir ou des ambitions personnelles, seuls la stratégie et l'environnement guident leurs choix (et ces choix sont les bons).

Ensuite, comme le note Gray (1990, p. 147), chez Simons la mise en place des systèmes de contrôle choisis ne pose aucun problème :

« Il semble curieux que les interviewés [...] ne fassent jamais part d'une quelconque résistance (du fait de la force d'inertie et de l'intérêt commun au *statu quo*) aux directives stratégiques. »

Enfin, on ne perçoit pas toujours la part de ce qui est descriptif et de ce qui est prescriptif dans les travaux de Simons. Ainsi, dans une démarche typique de l'école de Harvard, il observe des entreprises qu'il considère performantes et propose aux autres entreprises de faire la même chose. Il transforme ainsi une théorie descriptive des pratiques en une théorie prescriptive sans réellement justifier ce passage par des preuves empiriques.

En résumé, les pistes ouvertes par Simons semblent intéressantes mais son modèle demande encore une validation empirique.

Les typologies des pratiques de contrôle proposées par Anthony et Simons sont utiles pour décrire les pratiques budgétaires. De nature prescriptive, elles permettent de classer ces pratiques en fonction de la manière dont les dirigeants utilisent le budget<sup>31</sup>. Les contradictions entre ces deux typologies et le manque de validations empiriques suggèrent cependant de continuer les recherches dans ce domaine.

### **Section 3. Approche statistique du budget : l'école de la contingence**

Nous classons dans cette catégorie des chercheurs assez proches du courant *behavioriste* mais dont la démarche diffère quelque peu. Ces derniers, contrairement aux chercheurs behavioristes, tentent de garder une vision assez globale du budget (et donc à ne pas se focaliser sur une variable particulière), pour mettre en relation les caractéristiques budgétaires avec des caractéristiques organisationnelles. Ils cherchent à faire émerger des facteurs résumant les caractéristiques du budget.

La méthode de recherche est la suivante : un ensemble de questions sur le budget sont posées et, à partir de ces données, une analyse factorielle est réalisée<sup>32</sup>. L'interprétation des axes permet de faire ressortir un certain nombre de concepts qui permettent de différencier les différentes pratiques budgétaires. C'est donc une démarche assez particulière, à la fois quantitative et exploratoire. L'apport de ce courant se situe à deux niveaux : les éléments pris en compte pour représenter les pratiques budgétaires (1) et la mise en évidence de facteurs de contingence (2).

#### **1. Modélisations du budget**

Swieringa et Moncur (1972) reprennent l'échelle proposée par DeCoster et Fertakis (1968)<sup>33</sup>. Une analyse des réponses de 26 managers de branche d'une banque à 65 questions sur le budget leur permet de faire émerger quatre facteurs (qui expliquent 44% de la variance) : le

---

<sup>31</sup> On remarque que la place accordée à la notion de « *tight control* », largement présente dans les précédentes éditions (Anthony *et al.*, 1992 ; Anthony et Govindarajan, 1998) a été réduite au profit de la notion d'« *interactive control* » dans la onzième édition du manuel d'Anthony (Anthony et Govindarajan, 2003).

<sup>32</sup> Une analyse factorielle permet de « résumer » les données obtenues (voir chapitre 4).

<sup>33</sup> L'échelle de DeCoster et Fertakis se situe plus ou moins dans la tradition de l'école des relations humaines puisqu'elle mesure la pression budgétaire (en la décomposant en sept thèmes avec deux questions par thème : pression venant des procédures liées à la formulation du budget, pression venant des procédures liées à l'administration du budget, pression causée par le besoin de corriger les déviations budgétaires, pression du supérieur et du staff, pression interne causée par le budget, pression du fait de la non-écoute des motifs d'insatisfaction budgétaire).

comportement de « participant actif » (forte implication dans les activités et interactions associées aux processus budgétaires), le comportement d'« exécutant impliqué » (importance accordée aux explications et corrections de la variance budgétaire), le comportement de « victime », le comportement de « destinataire non concerné » (le manager ne se sent pas concerné par le budget).

Eu égard au faible nombre de sujets et au nombre important de questions, les résultats de l'analyse factorielle peuvent être mis en doute. De plus, ces résultats tiennent assez peu compte des concepts déjà mis en évidence dans d'autres recherches (Birnberg, 1972). C'est pourquoi nous ne nous attarderons pas sur les résultats de cette étude, et n'en retiendrons que la méthode.

Bruns et Waterhouse (1975) reprennent en partie le questionnaire de Coster et Fertakis (1968) en y ajoutant des facteurs de contingence et des questions sur la perception du contrôle proposées par Tannenbaum. Ils administrent leur questionnaire à 244 personnes dans 26 entreprises de divers secteurs d'activité (après avoir interviewé le dirigeant de chaque entreprise ou une personne au niveau groupe). Ils font ressortir onze axes factoriels : la participation dans la planification, l'évaluation par le budget, les caractéristiques facilitantes du budget, la participation au système budgétaire, les aspects contraignants du budget, l'aide offerte par le budget, l'acceptation des méthodes budgétaires, la demande d'explication des écarts, l'interaction avec les supérieurs, la difficulté à atteindre le budget et la participation à l'information grâce au budget. Leur étude fait ressortir deux stratégies de contrôle budgétaire. Dans les organisations décentralisées et structurées, une stratégie de contrôle administratif est mise en oeuvre. Cette stratégie correspond à une forte participation des opérationnels au budget et à un temps important passé sur les activités budgétaires. Le budget y est vu comme un outil limitant l'innovation et la flexibilité, le contrôle perçu y est fort. Dans les organisations plus petites ou dépendantes d'autres entités, le budget s'intègre dans un contrôle interpersonnel. Les managers ont plus de rapport avec leurs supérieurs, ils doivent expliquer les écarts par rapport au budget, ils sont peu autonomes et les systèmes de contrôle s'appuient sur des mesures simples.

Merchant (1981) s'inspire de cette étude dans sa recherche sur l'influence des systèmes budgétaires dans un groupe sur les comportements managériaux et la performance. À partir de questionnaires administrés à 170 personnes dans 19 groupes du secteur électronique et de données collectées au niveau groupe, il examine les facteurs explicatifs des différences en matière de budget et leur incidence sur la performance. Il reprend 42 items du questionnaire de Swieringa et Moncur (1975) et fait émerger six facteurs : l'importance de l'explication des écarts, l'influence des managers sur les budgets, les interactions avec les subordonnés, les réactions aux dépassements de budget, l'interaction avec les supérieurs et l'implication personnelle dans le budget. Il y ajoute des questions sur le style d'information du processus budgétaire (fréquence et détail) et sur les supports du budget (informatique, mise en place du budget base zéro, lien avec la rémunération des managers).

**Required explanations of variances (explique 42% de la variance)**

I am required to submit an explanation in writing about causes of large budget variances  
I am required to report actions I take to correct causes of budget variances  
I am required to prepare reports comparing actual results with budget  
I am required to trace the cause of budget variances to groups or individuals within my department

**Influence on budget plans (13,4% de la variance)**

The budget is finalized only when I am satisfied with it  
New budgets include changes I have suggested  
Interactions with subordinates (8,8% de la variance)  
I discuss budget items with my subordinates when problems occur  
I work with my subordinates in preparing the budget for my department  
I evaluate my subordinates by means of the budget

**Reactions to budget overruns (6,3% de la variance)**

I find it necessary to charge some activities to other accounts when budgeted funds for these activities have been used up  
I have to shift figures relating to operations to reduce budget variance  
I find it necessary to stop some activities in my department when budgeted funds are used up

**Interactions with superiors (5,5% de la variance)**

I work with my superior in preparing the budget for my department  
I am consulted by my superiors about special factors I would like to have included in the budget being prepared  
I go to my superior for advice on how to achieve my budget

**Personal involvement in budget (4,7% de la variance)**

I investigate favorable as well as unfavorable variances for my department  
Preparing the budget for my department requires my attending to a great number of details  
I personally investigate budget variances in my department

**Formality of communication**

**Frequency of updating**

Monthly, more frequently (collecté au niveau groupe)

**Information detail**

Smallest block of time for which data are prepared (month, quarter, year) (collecté au niveau groupe)

**System sophistication (collecté au niveau groupe)**

Sophistication of computer support  
Use of planning manual  
Use of zero based budgeting

**Encadré 1.10- Échelles de Merchant (1981)**

Merchant constate que de nombreuses caractéristiques du budget covarient : ses principales conclusions reprennent celles de Bruns et Waterhouse (1975). Les grandes entreprises diversifiées ont tendance à utiliser le budget de manière administrative (importance de l'atteinte des budgets, forte participation des managers aux activités budgétaires, forte communication formelle et systèmes plus sophistiqués). Les entreprises plus petites et plus

centralisées mettent plus l'accent sur la supervision directe, les interactions interpersonnelles fréquentes et moins sur une communication budgétaire formelle.

En France, Trahand (1980) propose un travail proche de ce courant : de nature quantitative et qualifié par l'auteur d'exploratoire car ayant un modèle conceptuel peu développé (Trahand, 1980, p. 29). Il interviewe 72 contrôleurs de gestion appartenant à 72 entreprises de secteurs différents.

À partir d'une revue de littérature, Trahand définit neuf items sur le processus de planification, huit sur le budget et treize sur le contrôle budgétaire. Une analyse factorielle des réponses permet de mettre en évidence les facteurs sous-jacents à la planification, au processus budgétaire et au contrôle budgétaire.

#### **Processus de planification**

##### **Facteur 1 : Le plan est conçu comme un processus de formalisation des choix et des objectifs (30,8%<sup>34</sup>)**

Le point de départ de l'établissement du plan réside dans le choix de certaines options (0,76<sup>35</sup>)

Le plan comporte, pour chaque responsable, les objectifs à atteindre dans un délai donné (0,49)

Les moyens à mettre en oeuvre (capitaux, personnel... ) pour atteindre ces objectifs sont définis précisément dans le plan (0,72)

Le plan comporte des décisions sur les actions nouvelles à entreprendre (0,68)

La base de référence du plan ne doit pas être constituée essentiellement par les résultats antérieurs, mais plutôt par les décisions (0,58)

##### **Facteur 2 : Le plan est conçu comme un moyen de coordination verticale (16,9%)**

Chaque décision préparée dans le cadre du plan est discutée à tous les niveaux de l'encadrement avant l'approbation finale (0,79)

La préparation du plan est en elle-même plus importante que les résultats financiers prévisionnels (0,7)

Le plan comporte pour chaque responsable les objectifs à atteindre dans un délai donné (0,51)

Les options principales du plan sont définies par les unités ou les départements, plutôt que par le service responsable de l'élaboration du plan

##### **Facteur 3 : Le plan est conçu comme un moyen de coordination horizontale (11,8%)**

Le plan couvre l'ensemble de l'activité et ne se limite pas à certains domaines (investissement, trésorerie...) (0,68)

Les options principales du plan sont définies par les unités ou les départements, plutôt que par le service responsable de l'élaboration du plan (0,66)

<sup>34</sup> Part de la variance expliquée par l'axe factoriel

<sup>35</sup> Coordonnées factorielles de l'item

### **Processus budgétaire**

#### **Facteur 1 : Le budget est un processus de formalisation des programmes d'action et de définition des critères de performance (26,10%)**

Les objectifs traduits par le budget ne doivent être modifiés qu'en cas de circonstances exceptionnelles (0,53)

Il est indispensable que le document du budget contienne, en dehors des états financiers, des parties décrivant les actions à entreprendre (0,87)

Si telle action figure au budget, les responsabilités, les délais et les critères d'appréciation y figurent également (0,81)

Lorsque le plan est révisé, il est nécessaire de réviser le budget (0,56)

#### **Facteur 2 : Le budget est un outil de mise en oeuvre du plan, il nécessite la collaboration des services opérationnels (20,90%)**

Il est nécessaire qu'il y ait concordance parfaite entre le budget et la partie court terme du plan (0,85)

Il est plus efficace de faire préparer le budget par chaque service (le budget approvisionnement par le service approvisionnement...) que par les services comptables et financiers (-0,76)

Lorsque le plan est révisé, il est nécessaire de réviser le budget (0,55)

#### **Facteur 3 : Le budget constitue la base même d'allocation des ressources. En effet cette allocation pourrait être modifiée en cas de non réalisation d'éléments prévisionnels (17,9%)**

Les objectifs de chacun et les moyens nécessaires pour les atteindre sont définis dans le cadre de l'établissement des budgets (0,78)

Il est plus important d'agir conformément aux orientations définies lors de l'établissement du budget que d'atteindre les résultats prévisionnels (0,86)

### **Processus de contrôle budgétaire**

#### **Facteur 1 : Le processus budgétaire a un caractère global, périodique et fondé sur une gestion des exceptions (18,3%)**

Le contrôle budgétaire doit être un contrôle par exceptions, seuls les écarts importants doivent déclencher des analyses (0,63)

Les rapports écrits ne doivent pas être remplacés par des échanges verbaux (0,46)

La procédure de contrôle ne peut pas tenir compte de tous les cas particuliers (0,73)

Les informations qui doivent figurer dans les rapports écrits ne doivent pas être éliminés même si elles sont déjà parvenues à la direction (0,62)

#### **Facteur 2 : Le contrôle budgétaire joue un rôle important dans la décentralisation des responsabilités (14,2%)**

Les écarts de gestion ne parlent pas d'eux-mêmes, il est nécessaire de décrire les actions à entreprendre (0,60)

Il est préférable que l'explication des écarts soit l'oeuvre des unités ou des services concernés plutôt que des services comptables et financiers (0,7)

Les responsables des unités ou des services doivent être informés de leurs résultats avant la direction (0,83)

#### **Facteur 3 : Le contrôle budgétaire est le 3ème maillon de la branche plan-contrôle-décisions, il constitue le processus d'adaptation des plans et programmes d'action (12,3%)**

L'intérêt général de l'entreprise nécessite de vérifier que les décisions prises soient suivies de la mise en place des moyens correspondants (0,79)

Les rapports de gestion doivent faire explicitement référence au plan et au budget (0,41)

Il est préférable que l'explication des écarts soit l'oeuvre des unités ou des services concernés plutôt que des services comptables et financiers (0,43)

Le contrôleur des performances sert avant tout à vérifier que des décisions ont été prises pour rectifier le tir (0,68)

**Facteur 4 : Une évaluation des performances existe en dehors du contrôle budgétaire (9,9%)**

En dehors des rapports de gestion, l'évaluation des résultats ou des performances est faite à l'occasion de réunions de l'encadrement (0,75)

La fréquence d'évaluation des performances n'est pas systématiquement mensuelle (0,72)

**Facteur 5 : Les rapports de gestion doivent avoir un caractère systématique (7,8%)**

Les rapports de gestion (écarts et commentaires) sont forcément systématiques (0,87)

Les rapports écrits ne doivent pas être remplacés par des échanges verbaux (0,49)

**Encadré 1.11- Le questionnaire l'analyse factorielle des réponses de Trahand (1979)**

Une classification ascendante hiérarchique menée d'une part sur les entreprises ayant un système formalisé de planification et d'autre part sur des entreprises n'ayant pas de système formalisé de planification permet de mettre en évidence sept groupes d'entreprises ayant des pratiques budgétaires proches.

<b>Entreprises ayant un système formalisé de planification</b>	<b>Entreprises n'ayant pas un système formalisé de planification</b>
<p><b>Profil financier (9 entreprises)</b>                      Planification et contrôle financiers (perspective de consolidation financière)  <i>Faible participation des responsables opérationnels à l'élaboration du plan et du budget qui restent l'affaire des responsables fonctionnels</i>  <i>Planification plutôt orientée vers la coordination que vers la formulation de la stratégie</i>  <i>Planification et budgets modérément couplés</i></p>	<p><b>Budgétisation financière (13 entreprises)</b>                      Perspective financière  <i>Faible participation des responsables opérationnels</i>  <i>Budget et contrôle ne servent pas à la coordination</i>  <i>Couplage faible entre budget et contrôle</i></p>
<p><b>Démocratique intermédiaire (17 entreprises)</b>                      Catégorie intermédiaire (entre 1 et 3)  <i>Plus de participation des opérationnels</i>  <i>Planification et contrôle orientés vers la formulation de la stratégie</i>  <i>Intégration plan, budget et contrôle intermédiaire</i></p>	<p><b>Budgétisation non contrôlée (2 entreprises)</b>                      Groupe intermédiaire (entre 1 et 3)  <i>Pas de contrôle budgétaire</i></p>
<p><b>Démocratique poussé (13 entreprises)</b>                      Accent mis sur la formalisation des objectifs et des programmes d'action  <i>Participation des opérationnels</i>  <i>Planification et contrôle pour coordonner</i>  <i>Intégration plan, budget et contrôle intermédiaire</i></p>	<p><b>Budgétisation démocratique (4 entreprises)</b>                      Utilisation de la procédure budgétaire pour formaliser les plans d'action dans un souci de décentralisation  <i>Participation des opérationnels au budget</i>  <i>Budget et contrôle budgétaire orientés vers la coordination</i>  <i>Couplage budget / contrôle budgétaire élevé</i></p>
<p><b>Financier différencié (11 entreprises)</b>                      Dissociation de la planification et des processus budgétaires et de contrôle  <i>Faible participation des opérationnels</i>  <i>Coordination par le budget et le contrôle budgétaire mais pas par le plan</i>  <i>Système mixte</i></p>	

**Tableau 1.9- Typologie des systèmes de planification et de contrôle (d'après Trahand, 1980, p. 112-130)**

Trahand (1982) propose, à partir des résultats empiriques, une grille d'analyse des processus budgétaires et des plans stratégiques en quatre points : degré de formalisation (manuel de

procédures, mode de formulation de la stratégie), participation des opérationnels (dans l'élaboration des plans, des budgets et des commentaires), objectifs du système (anticipation, coordination verticale, coordination horizontale) et degré de couplage entre plan, budget et contrôle. Cette grille lui permet de repérer quatre styles de contrôle de gestion dont deux styles extrêmes : les entreprises à style financier (dans lesquelles plan et budget servent essentiellement à la consolidation financière et où les négociations sont rares) et les entreprises à style consensus (dans lesquelles plan et budget doivent aider à formaliser les objectifs et qui mettent en oeuvre une certaine participation).

On peut retenir de la méthode de Trahand que faire apparaître des groupes de pratiques budgétaires par une classification statistique, donne une meilleure compréhension de ces pratiques.

## 2. Les facteurs de contingence

Le deuxième apport de ce courant de recherche est de mettre en évidence certains facteurs de contingence (sur lesquels nous reviendrons dans le chapitre 6).

L'utilisation des données budgétaires pour évaluer la performance (*RAPM*) et les effets de cette utilisation dépendraient des caractéristiques de l'environnement, de la stratégie, de la technologie, de la culture et de facteurs de personnalité<sup>36</sup>.

La participation budgétaire et ses effets seraient fonction de l'incertitude de l'environnement, de l'attitude vis-à-vis du budget, du niveau managérial, de la standardisation des produits, de la décentralisation et de la taille<sup>37</sup>.

Le niveau de *slack* pourrait s'expliquer par l'incertitude de l'environnement et de la technologie, l'existence d'incitations budgétaires ou l'asymétrie de l'information (pour une revue des recherches dans ce domaine le lecteur pourra se reporter à Dunk et Nouri, 1998).

Trahand met en évidence les facteurs de contingence qui sont liés à chacun des groupes qu'il a identifiés. Il évalue l'adéquation du modèle de planification/contrôle à son contexte en mesurant la performance des entreprises du groupe par le taux de croissance et leur chiffre d'affaires (Trahand, 1980, p. 315-324).

---

<sup>36</sup> Pour une revue des recherches dans ce domaine le lecteur pourra se reporter à Briers et Hirst (1990) et Hartmann (2000)

<sup>37</sup> Pour une revue des recherches dans ce domaine le lecteur pourra se reporter à Shields et Shields (1998)

<b>Entreprises ayant un système formalisé de planification</b>	<b>Entreprises n'ayant pas un système formalisé de planification</b>
<b>Profil financier (9 entreprises)</b> Forte diversification qui n'est pas accompagnée par une évolution vers une structure multidimensionnelle Entreprises de petite taille ou de grande taille opérant dans un environnement peu contraignant Faible taux de croissance ==> relative inadaptation du modèle?	<b>Budgétisation financière (13 entreprises)</b> Taille modeste Environnement perçu comme non contraignant Entreprises peu flexibles, orientées vers la production de masse et peu diversifiées ==> entreprises qui subissent plutôt qu'elles ne maîtrisent la situation Très faible croissance du CA ==>mauvaise adaptation du processus au contexte
<b>Démocratique intermédiaire (17 entreprises)</b> Contraintes de l'environnement au niveau financier Diversification limitée Intégration verticale Recherche de coordination et recours à des processus de planification et de contrôle plus décentralisés vers les opérationnels Taux de croissance fort ==> processus adapté à la situation	<b>Budgétisation non contrôlée (2 entreprises)</b> Profil aberrant
<b>Démocratique poussé (13 entreprises)</b> Environnement perçu comme peu contraignant Entreprises assez diversifiées et dépendantes de groupes Taux de croissance du CA faible ==> ceci semble contradictoire avec l'impression de cohérence que dégage ce modèle (les entreprises qui ont un style démocratique trop extrême ont en général une moins bonne performance que les autres)	<b>Budgétisation démocratique (4 entreprises)</b> Environnement perçu comme tellement contraignant que l'idée de formaliser la planification a été abandonnée (pilotage à vue) Le budget joue le rôle de la planification à un horizon très court Budget et contrôle budgétaire fortement couplés pour corriger le tir rapidement Diversification moyenne, forte autonomie Taux de croissance élevé
<b>Financier différencié (11 entreprises)</b> Filiales de grands groupes structurées à leur niveau par fonction Très faible diversification Production de masse Fort taux de croissance	

**Tableau 1.10- Facteur de contingence des styles de planification contrôle (Trahand, 1980, p. 112-130)**

Les différentes études suggèrent divers facteurs explicatifs des pratiques budgétaires et de leur efficacité. Elles seront utilisées dans le chapitre 6.

Les approches contingentes étudiées dans ce paragraphe mettent en évidence des dimensions des pratiques budgétaires négligées dans les recherches *behavioristes*. Les interactions avec le supérieur, le suivi des écarts le niveau de détail ou le lien avec les plans stratégiques semblent différencier les pratiques budgétaires au même titre que le *RAPM*, la participation ou le niveau de *slack*. Cette école propose de plus des outils de mesure de ces dimensions.

Ce courant montre l'importance de prendre le processus budgétaire comme un tout qui ne peut être parcellisé :

« Nos résultats suggèrent qu'il peut être utile d'expliquer les pratiques budgétaires en termes de variables plus agrégées, d'ensembles multidimensionnels de variables qui peuvent être appelés archétypes ou *gestalts* [...] Au lieu de se limiter à des caractéristiques spécifiques du budget, comme la fréquence de la participation ou des allers et retours, les approches du

budget peuvent être plus utilement et rapidement décrites comme des archétypes « administratifs » et « interpersonnels » (Merchant, 1981, p. 826) .

Pourtant, les méthodes d'analyse du budget proposées par ce courant de recherche ont finalement été assez peu reprises. Elles se caractérisent, en effet, par une tendance à l'opérationnalisme où la mesure prend le pas sur la conceptualisation.

## **Conclusion**

Ce chapitre avait pour objectif de mettre en évidence les concepts proposés par trois courants de recherche pour décrire le budget : l'école des relations humaines, l'école de Harvard et l'école de la contingence.

L'approche psycho-sociologique qui caractérise l'école des relations humaines met en évidence, dès les années cinquante, le caractère non technique du budget et ses effets pervers potentiels. Cependant, cette école s'est limitée à l'étude de l'utilisation du budget dans l'évaluation de la performance, la participation budgétaire et la difficulté des objectifs budgétaires. De plus, ces différentes dimensions ont bien souvent été étudiées indépendamment les unes des autres.

L'approche managériale du budget proposée par l'école de Harvard rappelle un message fondamental : le contrôle de gestion est un outil pour les managers. En tant que tel, il est indispensable, pour le caractériser, d'observer l'utilisation qu'ils en font. Le manque de validation empirique et les contradictions entre ces typologies en limitent cependant la portée.

L'approche statistique du budget, qui caractérise l'école de la contingence, prolonge en partie les travaux de l'école des relations humaines. L'utilisation de techniques statistiques avancées lui permet de mettre en évidence des dimensions oubliées par les autres écoles pour caractériser les budgets : le suivi des écarts, les interactions avec les subordonnés, la fréquence et le détail du budget. Elle offre aussi des outils de mesure qui souffrent cependant du peu de discussion théorique dont ils font l'objet. Enfin, elle donne des pistes pour contextualiser les pratiques budgétaires. Rapidement présentées dans ce chapitre, elles seront plus largement exploitées dans le chapitre 6.

Le tableau ci-dessous permet de synthétiser les apports et limites des trois courants évoqués dans ce chapitre.

Courant	Relations humaines / behaviorisme	Ecole de Harvard		Contingence / statistiques
		Contrôle serré / souple	Contrôle interactif / diagnostique	
Fondateurs	Argyris (1952)	Anthony (1965)	Simons (1987)	Swieringa et Moncur (1972)
Apports	Prise en compte de l'aspect humain des budgets	Réflexion théorique sur le contrôle de gestion	Prise en compte des théories de la décision	Utilisation de techniques statistiques avancées dès les années 1970
Travaux empiriques	Très nombreux Qualitatifs (au début) et quantitatifs (ensuite)	Peu de travaux empiriques	Quelques travaux qualitatifs et quantitatifs	Quelques travaux de nature quantitative
Résultats	Contradictaires	Peu fondés empiriquement		Peu de théorie
Critiques principales	Pas de vue globale du budget Le cadre théorique se dissout peu à peu	Sert de base aux manuels anglo-saxons avec très peu de validation empirique	Survalorise la perspective managériale	Tentation de la mesure pour la mesure (opérationnalisme)
Concepts utiles à la description des pratiques budgétaires	Participation, <i>RAPM</i> , difficulté des objectifs et <i>slack</i>	Contrôle budgétaire serré / souple	Contrôle budgétaire diagnostique / interactif	Importance de l'explication des écarts, influence des managers sur les budgets, interactions avec les subordonnés, réactions aux dépassements de budget, interaction avec les supérieurs et implication personnelle dans le budget, style d'information du processus budgétaire (fréquence et détail), supports du budget (informatique, mise en place du budget base zéro, lien avec la rémunération des managers).

**Tableau 1.11- Caractéristiques des trois champs de recherche majeurs sur le budget**

Ce chapitre nous a donc permis de mettre en évidence des dimensions qui semblent caractériser la diversité des pratiques budgétaires ainsi que des outils de mesure de ces pratiques.

Les concepts développés par ces trois courants sont-ils utiles pour décrire les pratiques budgétaires ? Pour le vérifier, nous allons les confronter dans les chapitre suivants à deux types de matériaux empiriques : des données qualitatives collectées sur onze entreprise (chapitre 2) et des données quantitatives collectées par questionnaire sur 286 entreprises (chapitre 3, 4 et 5).

## Chapitre 2. Processus budgétaire : modélisation et opérationnalisation

La revue de littérature proposée dans le premier chapitre montre que l'on ne dispose pas d'un modèle général et accepté permettant de catégoriser les entreprises en fonction de leurs pratiques budgétaires.

L'objectif de ce chapitre est donc de proposer une modélisation et un modèle de mesure qui permettent de comparer deux processus budgétaires, de faire apparaître leurs similitudes et leurs différences.

Pour Lazarfeld, la première étape de la description d'un concept passe par la mise en évidence des différentes dimensions qui le constituent (Grawitz, 2001). La deuxième étape consiste ensuite à trouver des indicateurs pertinents pour les dimensions retenues. Cet indicateur est « une donnée observable permettant d'appréhender les dimensions, la présence ou l'absence de tel attribut dans la réalité étudiée » (Grawitz, 2001, p. 388). La modélisation et la mesure sont donc les deux faces d'un même problème. Travailler sur un phénomène suppose de réussir à en avoir une représentation. Pour qualifier cette représentation, il faut réussir (que l'on soit dans le domaine qualitatif ou quantitatif) à évaluer l'intensité du phénomène.

Décrire le budget et chercher à mesurer les pratiques budgétaires suppose donc d'avoir un modèle de représentation, d'utiliser des concepts et dimensions pour pouvoir définir ce qui est observé. En effet, sans conceptualisation préalable, une mesure ne sert à rien. Becker rappelle ainsi l'impasse de « l'opérationnalisme » prôné par certains psychologues américains des années cinquante, qui proposaient de définir un concept par sa mesure.

« Ils pensaient pouvoir s'épargner le genre de problèmes chroniques que sont les querelles sur les définitions en définissant les concepts de manière simple, comme étant ce qu'ils mesuraient par les opérations qu'ils effectuaient pour étudier le phénomène sur lequel ils enquêtaient. Dans l'exemple classique, pour eux, l'intelligence, [...] était ce que les tests d'intelligence mesuraient.

Les sociologues débattaient de la même manière au sujet du concept d'attitude. [...] Ces scientifiques mesuraient la fiabilité et la validité des attitudes, et concoctaient des statistiques décrivant les liens qu'elles obtenaient les unes avec les autres [...]. Les critiques se plaignaient de ce que l'on n'avait aucune compréhension générale de la chose que l'on mesurait ainsi. Les opérationnalistes éludaient ces reproches en niant avoir jamais dit quoi que ce soit sur le contenu ou le sens véritable des attitudes mesurées : les attitudes n'étaient que ce que les tests mesuraient, et rien d'autre. Personne ne croyait à ça. Si on y avait cru il y aurait eu beaucoup moins de recherches sur les attitudes ou l'intelligence [...]. Parce que, après tout, personne ne s'intéresse aux tests de mesure en eux-mêmes [...].

Une des répliques favorites aux critiques contre les tests d'attitude ou d'intelligence était : « vous ne voulez pas appeler ça intelligence ? Parfait ! Appelons ça X. D'accord ? » On pouvait détourner cette riposte [...] en la prenant au mot et en appelant effectivement X le phénomène en question. « Je vois, vous montrez que les enfants de groupes raciaux différent

en moyenne de dix points sur quelque chose qu'on appelle X. Et après ? » Mais, bien sûr, personne ne se soucie du différentiel de score des enfants noirs et blancs sur X. Sans contenu X n'a aucune pertinence ni théorique ni politique. [...]

Peu de sociologues contemporains seraient prêts à se ranger ouvertement dans la catégorie des opérationnalistes [...]. Mais de nombreux chercheurs contemporains agissent comme s'ils avaient accepté une variante de cette position. Ils choisissent comme indicateur du phénomène dont ils veulent parler, quelque chose qui n'a qu'une relation imparfaite, parfois très imparfaite, avec le phénomène, puis traitent cet indicateur comme s'il était le phénomène lui-même » (Becker, 2002, p. 180-183) .

Becker montre bien la double exigence scientifique qui devrait être celle du chercheur qui souhaite mesurer un phénomène : définir le concept avant de l'opérationnaliser et s'assurer de la validité de contenu de la mesure choisie, c'est-à-dire de la correspondance entre concept et mesure (Evrard *et al.*, 2003). Il y aurait donc deux écueils : mesurer sans savoir ce qui est mesuré ou mesurer autre chose que ce que l'on prétend mesurer.

Dans ce chapitre, nous répondrons successivement aux questions suivantes : *Comment décrire un processus budgétaire dans une organisation ? Quels sont les concepts, les dimensions qui permettent de réaliser cette description ? Comment opérationnaliser ces dimensions par des questions pouvant être posées dans un questionnaire ?*

Le cadre d'analyse retenu pour étudier le processus budgétaire est celui du contrôle organisationnel. Nous considérons que le budget est un mécanisme de contrôle organisationnel qui oriente les responsables opérationnels avant, pendant et après l'action (Bouquin, 2001). Ce choix est discuté dans la première section.

Ensuite, la deuxième section présente les onze entreprises dans lesquelles le cadre conceptuel du contrôle organisationnel a été utilisé pour observer le processus budgétaire. Des données ont été collectées pour cette étude exploratoire grâce à la participation à un groupe de travail sur les « bonnes pratiques » budgétaires et par des entretiens.

La troisième section décrit et définit les différentes dimensions retenues pour caractériser le processus budgétaire. Neuf dimensions émergent à partir de la revue de littérature menée dans le premier chapitre et de l'étude exploratoire.

Pour chacune des dimensions retenues nous proposons, dans une dernière section, des indicateurs permettant de mesurer l'intensité du phénomène. Ces indicateurs se présentent sous forme de questions pouvant être posées dans le cadre d'un questionnaire. Les questions choisies reprennent, lorsqu'elles existent, des échelles proposées dans la littérature. Dans le cas contraire, des échelles sont proposées.

## Section 1. Angle d'analyse des pratiques budgétaires : le contrôle organisationnel

Nous choisissons d'observer le processus budgétaire en prenant, comme cadre d'analyse, un modèle de représentation issu du contrôle organisationnel. Cette section explique ce choix.

Selon Tannenbaum, au cœur des échanges dans l'organisation, il y a un processus de contrôle :

« L'organisation implique le contrôle. Une organisation sociale est un arrangement ordonné d'interactions humaines individuelles. Les processus de contrôle aident à circonscrire les comportements et à les maintenir en conformité avec le plan rationnel de l'organisation. Les organisations nécessitent, en effet, une certaine conformité ainsi qu'une certaine intégration de leurs diverses activités. C'est la fonction du contrôle de les rendre conformes aux besoins organisationnels et ainsi, d'atteindre les objectifs premiers de l'organisation. La coordination et l'ordre créés à partir d'intérêts divers [...] sont sans aucun doute une fonction du contrôle. Le contrôle est un corrélat inévitable de l'organisation » (Tannenbaum, 1968, p. 3).

Le contrôle organisationnel peut se définir comme l'« ensemble des dispositions sur lesquelles [les dirigeants s'appuient] pour maîtriser le processus de décisions-actions-résultats » ou encore comme l'« ensemble des références retenues et promulguées par les dirigeants pour orienter les processus qui organisent et relient les décisions, les actions et les résultats affectant l'organisation » (Bouquin, 2001, p. 34). Mais, « le contrôle renvoie aussi [...] à des facteurs qui, sans relever des constructions de l'entreprise, ni, en général, être formalisés, pèsent sur les actions des personnes, comme leur formation, leur culture nationale, leur religion, leurs traits de personnalité, leur expérience professionnelle, leur histoire personnelle, l'appartenance à telle catégorie sociale ou professionnelle » (Bouquin, 2001, p. 36). En bref, le contrôle repose sur des dispositifs formels mis en place par les dirigeants, mais aussi sur ce que Bouquin (2001) appelle le « contrôle invisible », les deux s'intégrant plus ou moins, pesant de façon variable et devant permettre de faire concorder les objectifs des collaborateurs de l'organisation entre eux et avec les dirigeants.

Flamholtz *et al.* (1985) proposent un modèle général de contrôle organisationnel qui postule que : « La raison d'être d'un système de contrôle est d'accroître les chances que les individus internalisent les objectifs organisationnels et qu'ils se comportent de manière à atteindre ces buts » (Flamholtz *et al.*, 1985, p. 36).

Quatre éléments constituent, pour eux, le cœur du système de contrôle : la planification, la mesure, le *feedback* et l'évaluation (Flamholtz *et al.*, 1985, p. 39-45).

1. La planification est une forme de contrôle *ex ante* car elle fournit les informations nécessaires pour guider les actions des individus. C'est « le moyen principal pour promouvoir une certaine convergence entre l'individu et l'organisation » (Flamholtz *et al.*, 1985, p. 39).

2. La mesure est à la fois une forme de contrôle *ex ante* et *ex post*. *Ex ante*, savoir ce qui va être mesuré guide l'action des opérationnels, affecte leurs perceptions et centre leur attention sur certains éléments de l'activité. *Ex post*, la mesure fournit les informations nécessaires pour corriger l'action.
3. Le *feedback* correspond aux informations fournies sur le comportement au travail et les résultats. C'est un moyen de contrôle *ex post* à trois niveaux : il fournit l'information nécessaire pour des actions correctives, il donne les informations nécessaires à une récompense ou une sanction (par comparaison avec le plan) et donne des indications aux managers sur ses récompenses ou sanctions futures.
4. L'évaluation et les récompenses sont des moyens de contrôle *ex post*. L'évaluation, dans ce modèle, consiste à comparer la performance aux standards préétablis et aux plans. Elle sert d'input pour l'attribution des récompenses. La récompense peut être extrinsèque et se manifester de manière tangible (prime, promotion, etc.). Elle peut également être intrinsèque si elle induit une certaine satisfaction pour le contrôlé. Ces formes de contrôle agissent *ex post*, mais aussi *ex ante* dans la mesure où « l'anticipation des rétributions permet d'influencer les comportements dans les sens des buts organisationnels voulus » (Flamholtz *et al.*, 1985, p. 45) en accroissant les enjeux liés aux processus de contrôle.

Pour Flamholtz *et al.* (1985), ces dispositifs de contrôle organisationnel s'intègrent dans un contexte de contrôle comprenant l'environnement, l'organisation et la culture.

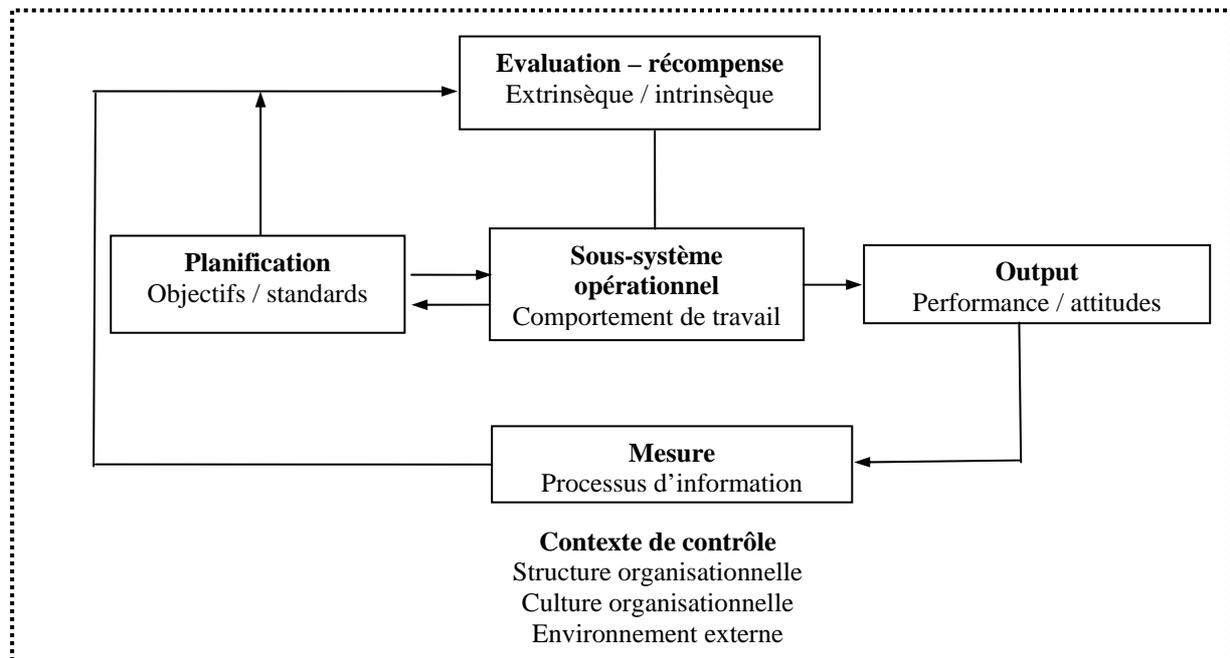


Figure 2.1- Un cadre d'analyse du contrôle organisationnel (Flamholtz *et al.*, 1985, p. 38)

Le système budgétaire produit de la planification, de la mesure et peut s'agencer avec un système de *feedback* et d'évaluation : c'est donc un moyen de contrôle organisationnel<sup>38</sup>. Flamholtz (1983) montre que le budget peut ainsi produire différents niveaux de contrôle.

Niveaux de contrôle	Configurations possibles
1 <sup>er</sup> niveau (pas de contrôle)	
2 <sup>ème</sup> niveau 1/ Un plan est fait préalablement aux décisions et aux actions  ou 2/ Les décisions et actions font l'objet de mesures	
3 <sup>ème</sup> niveau Un plan est fait préalablement aux décisions et aux actions et celles-ci font l'objet de mesures	
4 <sup>ème</sup> niveau Un plan est fait préalablement aux décisions et aux actions et celles-ci font l'objet de mesures qui permettent l'évaluation et la rémunération	

Tableau 2.1- Niveaux de contrôle et configurations de contrôle (Flamholtz, 1983)

Quatre niveaux de contrôle peuvent donc être produits par le budget en fonction de l'agencement entre planification, mesure, *feedback* et évaluation.

Hofstede met en évidence cette possibilité lorsqu'il affirme que « dans la pratique, il arrive que des budgets qui peuvent être utilisés pour contrôler ne sont pas communiqués aux personnes qui sont en mesure d'exercer ce contrôle : ces budgets restent alors à l'état de prévisions » (Hofstede, 1967, p. 22) ; on se trouve dans ce cas au deuxième niveau de contrôle.

<sup>38</sup> Au niveau historique, Parker (2002, p. 310) constate que les auteurs des années 1930 et 1940 « attachent une attention particulière aux dimensions de contrôle dans leur définition du budget ». Le budget était vu comme « un dispositif de contrôle utilisé par le dirigeant de l'organisation pour diriger et guider les futures activités, assigner les responsabilités et mesurer les résultats ». L'un de ces auteurs parle même de « contrôle principal de l'entreprise ». Ainsi, c'est sous le nom « contrôle budgétaire » que s'est tenue la conférence de Genève en 1930, conférence fondatrice du développement du budget en France (Berland, 1998, 1999). Ainsi, des écrits anciens présentent bien le budget comme un outil de contrôle.

De la même manière, il est possible de rencontrer des entreprises dans lesquelles il y a un budget mais pas de contrôle budgétaire au sens traditionnel :

« Il est important de souligner que si une entreprise a un budget, cela ne signifie pas pour autant qu'un système de contrôle budgétaire y a été introduit. Un budget peut se limiter à une simple liste d'autorisations de dépenses. Pour qu'un contrôle budgétaire soit effectif, le budget doit être utilisé dans une boucle rétroactive, dans laquelle les prédictions et les réalisations sont sans cesse évaluées pour trouver des moyens d'atteindre plus sûrement des résultats » (Quail, 1997, p. 618).

L'absence de contrôle budgétaire au sens classique ne signifie cependant pas que l'outil n'est pas un moyen de contrôle organisationnel au sens retenu ici.

Voir le budget comme un outil du processus de contrôle organisationnel dans la perspective de Flamholtz (1983) nous conduit à examiner les processus de planification, de mesure, de feedback et d'incitation liés au budget. La perspective retenue est donc plus large que le strict contrôle budgétaire.

Proche des quatre phases utilisées par Anthony (1988) pour décrire le contrôle de gestion (programmation, budgétisation, exécution et évaluation), Bouquin (2001, p. 47-63) propose de décrire le modèle rationnel du contrôle organisationnel en fonction des moments du processus de contrôle : avant, pendant et après l'action. Elles sont appelées finalisation, pilotage et post-évaluation. Ces trois phases ne doivent pas être vues comme « une simple séquence » car le processus de contrôle suppose des « allers-retours ».

Processus	Etapes
Processus de finalisation en amont de l'action	Diagnostic du jeu (à partir de la structure formelle et du système de motivation)
	Décomposition des finalités et allocation des ressources (objectifs quantifiés et moyens)
	Ajustement du système de motivation
Processus de pilotage pendant l'action (pilotage direct, mécanique ou contractuel)	Vigilance dans l'action (observation directe ou recours à un système d'information)
	Intervention corrective
Post-évaluation après l'action	Comparaison entre le prévisionnel et le réalisé et entre le résultat et les moyens engagés

**Tableau 2.2- Les différentes phases du contrôle (d'après Bouquin, 2001, p. 47-58)**

Cette représentation du contrôle converge avec celle de Flamholtz et *al.* (1985). Elle conduit à ne pas réduire le contrôle au pilotage (le feedback, l'action corrective) ou à la post-évaluation. Si la planification peut être dissociée du processus de contrôle, Anthony n'en fait pas le fondement de sa typologie en remarquant dès 1965 que :

« Conceptuellement, il est possible de dissocier le contrôle entre ses éléments de contrôle pur et ses éléments de planification, mais ce type de découpage n'est pas utile puisque dans la pratique, ils se produisent ensemble » (Anthony, 1965, p. 11).

Il souligne ainsi que « la planification fait partie du processus de contrôle » (Anthony, 1988, p. 15) et replace le processus budgétaire dans cette vision large du contrôle<sup>39</sup> :

« Le cycle [budgétaire] démarre avec la préparation et l'approbation d'un budget, activités de planification. Mais le budget approuvé sert de base au contrôle ; en effet, la préparation et l'approbation du budget sont les principaux mécanismes qui servent à établir le contrôle. Pendant l'année budgétaire, la plupart des activités qui se déroulent semblent correspondre à la définition du contrôle, mais simultanément tout en faisant partie du même processus, il peut y avoir une activité nommée révision budgétaire qui est de la planification. Les activités de planification et de contrôle sont si étroitement imbriquées dans le processus budgétaire que les décrire séparément est non seulement difficile mais dénué de sens. Les personnes engagées dans ce processus sont généralement impliquées à la fois dans la planification et le contrôle » (Anthony, 1965, p. 12 repris dans les mêmes termes dans l'édition de 1988 p.25).

Cette représentation du contrôle en général et du processus budgétaire en particulier, structure largement notre manière d'appréhender le budget en tant qu'objet de recherche. Elle permet de proposer un cadre conceptuel pour observer le budget sans pour autant imposer de manière trop stricte une fonction que doit remplir cet outil (il peut en effet y avoir des situations dans lesquelles le budget produit un effet limité de contrôle). Elle semble donc adaptée à la construction de notre objet de recherche et à l'identification des dimensions qui constituent le processus budgétaire.

*Les pratiques budgétaires sont appréhendées sous l'angle du contrôle organisationnel. Le budget est donc vu comme un outil de finalisation, pilotage et post-évaluation (Bouquin, 2001). Ce choix nous a paru pertinent car il permet d'observer le processus budgétaire dans son ensemble sans se focaliser sur une phase unique de celui-ci.*

*S'il donne une base conceptuelle, nécessaire pour orienter l'observation et classer l'information recueillie, ce choix ne restreint pas le budget à un rôle unique de contrôle. En effet, le cadre conceptuel de Flamholtz (1983) montre que l'on peut observer à la fois le contrôle et l'absence de contrôle à partir de l'outil retenu.*

## **Section 2. Etude exploratoire : méthode de collecte des données**

Le cadre conceptuel exposé ci-dessus a été utilisé pour observer les pratiques budgétaires de onze entreprises de tailles diverses.

En effet, le point de départ de notre recherche est la participation à un groupe de travail sur les pratiques budgétaires. Ce groupe se compose de dix contrôleurs de gestion et d'un responsable de la consolidation de différents niveaux hiérarchiques. Ces derniers se sont

---

<sup>39</sup> Il distingue cependant ce qu'il appelle programmation et planification stratégique. La programmation, qui permettra ensuite de construire le budget, a pour but de « mettre en œuvre les stratégies » décidées au moment de la planification (Anthony, 1988, p. 89).

réunis pour réfléchir sur les « bonnes pratiques » en matière budgétaire afin d'élaborer un guide de ces « bonnes pratiques ».

Dans cette section, nous présentons l'échantillon d'entreprises ayant participé au groupe de travail et les diverses personnes interrogées, le type de données collectées et l'utilisation que nous en ferons.

## **1. Echantillon**

Le tableau ci-dessous (page 83) synthétise les caractéristiques des entreprises de l'échantillon (taille et domaine d'activité) ainsi que les personnes rencontrées dans ces entreprises.

L'échantillon d'entreprises que nous avons pu observer, tant au niveau des secteurs d'activité que des tailles d'entreprise, est très divers. C'est donc un échantillon assez peu homogène, et pour lequel les constatations devraient avoir une forte validité externe (Royer et Zarlowski, 1999, p. 189). Cette diversité va nous aider à construire un modèle de représentation des pratiques budgétaires utilisable dans un cadre plus large que celui du simple échantillon de départ.

Six personnes dont deux du groupe de travail ont été rencontrées dans le cadre d'entretiens exploratoires permettant ainsi de compléter les données collectées lors du groupe de travail.

Entreprises	Activité	Personnes rencontrées
A- Groupe (21000 salariés) anciennement propriété de l'état français	Fabrication et distribution de produits de grande consommation	Directeur du contrôle de gestion groupe*
B- Filiale (220 salariés) d'une banque française	Services financiers	Directeur du contrôle de gestion de la division*°
C- Division française (20000 salariés) d'un groupe	Services financiers	Directeur de la consolidation*° Directeur du contrôle de gestion°
D- Entreprise (5500 salariés) appartenant à un groupe	Audio-visuel	Directeur du contrôle de gestion division* Contrôleur de gestion de division°
E- Entreprise (3100 salariés) à actionnariat familial	Luxe	Contrôleur de gestion opérationnel*
F- Entreprise (3200 salariés)	Services financiers	Directeur du contrôle de gestion*
G- Filiale (2500 salariés) d'un groupe américain (28000 salariés)	Fabrication de produits de grande consommation	Directeur du contrôle de gestion de la division France*
H- Entreprise (175000 salariés) dont l'état est actionnaire majoritaire	Télécommunications	Responsable de service contrôle de gestion groupe*
I- Branche (25000 salariés) d'un groupe (27000 salariés)	Restauration collective	Directeur du contrôle de gestion branche*
J- Groupe français (127000 salariés)	Industrie lourde	Directeur du contrôle de gestion groupe*
K- Groupe (180000 salariés) appartenant à un groupe multinational français	Services aux collectivités	Directeur du contrôle de gestion groupe* Contrôleur de gestion groupe° Contrôleur de gestion filiale°

**Tableau 2.3- Présentation de l'échantillon<sup>40</sup>**

<sup>40</sup>\* : participants au groupe de travail, ° : personnes rencontrées en entretien exploratoire

## 2. Données collectées

Dans ce groupe de travail nous avons assisté à :

- dix réunions d'une durée de 2 à 3 heures avec l'ensemble des participants ;
- cinq réunions en comité restreint avec une partie des contrôleurs de gestion sur des thèmes choisis par eux (« le lien entre budget et stratégie » et « l'utilisation du budget ») ;
- trois réunions avec des consultants et des membres de l'association qui encadraient le *benchmark*.

Ces réunions se sont étalées sur une période de douze mois. Elles se sont organisées de la manière suivante : une présentation par chaque participant de son processus budgétaire, puis une réflexion sur les bonnes pratiques.

Ainsi, chaque participant a présenté son processus budgétaire, d'une manière assez complète et, semble-t-il objective, avec ses avantages et ses défauts. Certains participants au groupe de travail ont d'ailleurs collecté des informations et discuté avec leurs collègues pour améliorer leur présentation.

Les présentations des processus budgétaires étaient encadrées par la « méthodologie » de l'association qui organisait le *benchmarking*. Cette méthodologie repose sur les hypothèses suivantes :

- tout problème de gestion peut se voir comme un processus ;
- un processus se découpe en composantes. Ces composantes sont les finalités, les entrées et les sorties, les clients, les propriétaires et les activités.

Ceci s'est traduit par les questions suivantes :

Éléments analysés dans le processus	Questions posées
Finalités	A quoi sert le budget dans votre entreprise ?
Entrées	Quels sont les éléments préalables à la construction du budget ?
Sorties	Quels sont résultats du processus budgétaire ? Quelle est l'utilisation du budget ?
Clients	Qui sont les utilisateurs ?
Propriétaires	Qui est responsable du processus ?
Activités	Construction du processus budgétaire

**Tableau 2.4- Méthode de représentation en processus : application aux pratiques budgétaires**

Ce choix de présentation n'est pas neutre et a certainement influencé la perception du processus budgétaire retenue par la suite. Se pose alors la question de sa pertinence en tant que modèle de représentation des pratiques budgétaires. L'hypothèse fondamentale qui conduit à appréhender le budget comme un processus semble adaptée à notre objectif : elle évite de voir le budget comme un simple objet technique et permet d'esquisser les

problématiques humaines qui sous-tendent le processus budgétaire. On peut cependant se demander si des contrôleurs de gestion, à eux seuls, sont à même d'identifier toutes les finalités des outils de contrôle.

La réflexion sur les bonnes pratiques a été l'occasion de faire émerger les problématiques qui se posaient aux opérationnels mais aussi, de voir la difficulté à définir les « bonnes pratiques » budgétaires. Elle a donné lieu à la rédaction d'un rapport confidentiel d'une vingtaine de pages à laquelle nous avons participé.

Ces réunions furent l'occasion d'un échange formel et informel avec les contrôleurs de gestion soit par oral, durant les séances de travail et les pauses, soit par écrit (notamment par courrier électronique). Parallèlement, six entretiens avec des contrôleurs de gestion ont été réalisés (dont quatre contrôleurs qui n'appartenaient pas au groupe de travail) au titre d'entretiens exploratoires.

Les données ont été collectées sous forme de prises de notes résumées qui ont donné lieu à des comptes-rendus. Une analyse de contenu de chaque présentation a été réalisée. Elle a permis de faire émerger les concepts pertinents pour décrire les pratiques budgétaires des entreprises du groupe de travail. Ces pratiques ont été synthétisées en tableaux qui ont fait l'objet d'une restitution aux acteurs (Crozier et Friedberg, 1977). Les membres du groupe de travail ont pu corriger et compléter les faits contenus dans ces tableaux, ce qui nous a permis d'obtenir une représentation de chaque processus budgétaire « validée » par les acteurs eux-mêmes<sup>41</sup>.

Deux autres travaux menés conjointement avec une partie des participants ont permis d'approfondir « le lien entre le budget et la stratégie » et « l'utilisation du budget ». Ils ont également donné lieu à une synthèse et à une restitution.

### **3. Utilisation des données**

Quel est le statut de cette partie exploratoire de la recherche ? Dans un article remarqué, Sutton (1997) s'interroge sur les vertus des « recherches qualitatives cachées ». Il met notamment en évidence deux cas dans lesquels il faudrait faire du qualitatif sans le dire : 1/ quand des données qualitatives pauvres donnent de bonnes intuitions ; 2/ quand décrire la recherche qualitative réduit la qualité de l'écriture. Attardons nous un instant ces recommandations de Sutton (1997).

Qu'apporte cette étude exploratoire qualitative à notre travail ? Avec un dispositif méthodologique opportuniste et un traitement peu standardisé des données, doit-on qualifier ces données qualitatives de « pauvres » ?

---

<sup>41</sup> Tous les tableaux comparatifs des pratiques budgétaires exposés dans ce chapitre ont ainsi été exposés aux participants et validés par eux.

La participation au groupe de travail et les entretiens avaient pour but d'acquérir une « connaissance substantive » de l'objet étudié (connaissance directe de l'objet sans passer par le prisme de la théorie) (Becker, 2002, p. 38). Ainsi, pour l'attribution de sens et de motifs aux actions des acteurs sociaux, « plus on s'approche des conditions dans lesquelles ils donnent effectivement et réellement du sens aux objets et aux événements, plus notre description de ce sens sera juste et précise » (Becker, 2002, p. 42). On peut se servir de l'imagination, mais « il est [...] dangereux de s'essayer ainsi à deviner des choses que l'on pourrait connaître de manière plus directe. Car nous risquons alors bien souvent de tomber à côté, ce qui nous semble raisonnable à nous n'étant pas nécessairement ce qui semblerait raisonnable aux personnes que nous avons observées » (Becker, 2002, p. 42).

En résumé, « faute de connaissances de première main tirée d'une expérience vécue pour corriger nos représentations, non seulement nous ne savons pas où regarder pour trouver des choses intéressantes, mais nous sommes également incapables de discerner celles qui ne nécessitent aucune investigation profonde » (Becker, 2002, p. 43).

Ainsi, ce terrain préparatoire nous a permis :

- de saisir le vocabulaire employé par les contrôleurs de gestion lorsqu'ils parlent du budget, vocabulaire qui n'est pas toujours celui que l'on retrouve dans la littérature académique ;
- de faire un « détour par l'intériorité des acteurs » (Crozier et Friedberg, 1977, p. 458) ;
- de mettre en évidence une problématique de recherche simple et qui a un intérêt théorique et pratique ;
- de classer et de faire un tri dans l'abondante littérature sur les budgets ;
- de donner de fortes intuitions en ce qui concerne les modèles théoriques qui pourraient être adaptés à l'objet de recherche.

Est-ce que rapporter ici les données empiriques qualitatives réduit la qualité de l'écriture ? Il est en effet difficile de rendre compte des apports de ce terrain, du fait notamment de la confidentialité du rapport final, mais aussi de la disparité des informations recueillies (trop peu nombreuses pour permettre un traitement quantitatif, trop restreintes pour permettre des études de cas approfondies)<sup>42</sup>. Pourtant, nous rapportons ici certaines parties du discours des contrôleurs de gestion dans ces réunions ainsi que les intuitions qui en sont issues. En effet, ces déclarations permettent de comprendre le sens que donnent les acteurs eux-mêmes à leur comportement. De plus, le but des réunions suivies était de rechercher les bonnes pratiques budgétaires. Dans une optique de philosophie pragmatique, qui consiste à prendre au sérieux

---

<sup>42</sup>« Je ne suis pas convaincu, néanmoins, qu'il y ait des relations particulièrement fortes entre la somme de données accumulées et d'autres indicateurs de la « rigueur » avec laquelle la recherche qualitative est faite et la qualité des résultats obtenus. [...] Construire une bonne théorie des organisations est le résultat d'un processus itératif de pensées par essais et erreurs. Ce processus de réflexion peut être réalisé et guidé par une large quantité d'informations de qualité, comme par un petit nombre d'informations insignifiantes. La qualité d'une telle réflexion peut [...] reposer davantage sur la rigueur du processus mental dans lequel le chercheur s'engage intérieurement, que dans la rigueur avec laquelle les stimuli sont collectés, ou le nombre de stimuli collectés » (Sutton, 1997, p. 100).

la valeur théorique de la connaissance collective des praticiens (Calori, 2000), le discours des contrôleurs de gestion peut constituer un début de théorie. Enfin, ces discours ont fait émergé des idées sur le déroulement temporel et les évolutions du processus budgétaire, phénomènes difficiles à observer par le truchement d'un questionnaire.

*L'étude exploratoire réalisée porte sur onze entreprises. Les données ont été collectées par entretien et participation à des réunions entre contrôleurs de gestion sur les « bonnes pratiques ». La diversité des entreprises constituant l'échantillon et le caractère qualitatif des données collectées sont de nature à favoriser l'identification des dimensions pertinentes pour caractériser le processus budgétaire.*

### Section 3. Modélisation du processus budgétaire

En dépit d'une littérature abondante sur le budget, lorsque l'on écoute le discours des contrôleurs de gestion, on reste surpris. En effet, la description qu'ils font de leur budget dépasse les éléments traditionnellement discutés dans la littérature. Se dégage l'impression que la littérature ne suffit pas pour construire une grille d'analyse permettant de comparer les pratiques budgétaires d'entreprises distinctes.

Notre observation du terrain suggère de poser les questions suivantes pour décrire une pratique budgétaire :

Finalisation (construction du budget)	Comment se construit le budget ? ( <i>top-down, bottom up</i> ? lien avec le plan ? timing ? lettre de cadrage préalable ? nombre d'itérations ?) Autour de quels éléments se déroule la négociation budgétaire ? (uniquement financière ou avec des plans d'actions ?) Difficulté des objectifs fixés ? (marges de manœuvre ?) Niveau de détail du budget ? (taille des centres de responsabilité ?)
Pilotage (utilisation et évolution du budget au cours de l'exercice budgétaire)	Attention accordée au suivi budgétaire ? (fréquence / éléments / par qui) Intangibilité du budget ? (nombre de re-prévisions / flexibilité) Le budget vaut-il droit d'engagement ?
Post-évaluation	Utilisation du budget pour évaluer la performance ? Rétributions financières ou non financières en cas d'atteinte des objectifs budgétaires ?

**Tableau 2.5- Questions permettant de différencier les pratiques budgétaires**

Nous proposons un modèle descriptif des pratiques budgétaires en reprenant les étapes temporelles du contrôle telles qu'elles ont été présentées dans la première section : finalisation, pilotage et post-évaluation. La discussion s'appuiera sur les modèles théoriques décrits dans le premier chapitre, sur des champs théoriques négligés dans la littérature en contrôle de gestion et sur des observations tirées des onze entreprises pour lesquelles nous avons pu avoir une description du processus budgétaire. En définitive, neuf dimensions permettant de caractériser les pratiques budgétaires seront retenues.

## 1. Budget et finalisation

La finalisation concerne la période précédant l'action. À quoi correspond cette période pour un budget ? Il s'agit de la période de construction du budget. En règle générale, cette construction du budget, pour les entreprises qui clôturent en décembre<sup>43</sup>, se déroule de septembre à décembre, avec dans quelques cas un début en juillet ou, dans des cas que les intéressés qualifient d'« exceptionnels », un débordement en janvier<sup>44</sup>. La question que l'on peut se poser est la suivante : que se passe-t-il dans le processus budgétaire à cette période ?

Si l'on considère l'objet physique que constitue le budget comme un « plan pour l'année à venir, généralement exprimé en termes monétaires » (Anthony, 1988, p. 17), cela revient à se demander comment sont construites ces anticipations et qui y participe. Cela revient aussi à se demander quelles caractéristiques ont ces anticipations et quelle importance leur est accordée.

La réponse de la littérature passe généralement autour de deux concepts (que nous avons exposés dans le premier chapitre) : la participation et le *slack* (ou difficulté des objectifs). Nous y ajouterons une autre dimension ; le type de négociation (sur des objectifs plutôt financiers ou plutôt opérationnels).

### 1.1. Participation

Dans la recherche en contrôle de gestion, la participation est vue comme un concept unidimensionnel qui reflète « le niveau d'implication et d'influence d'un manager sur son budget » (Shields et Shields, 1998, p. 49).

Une description des modes de négociation budgétaire des entreprises observées permet de présenter la diversité des modes d'organisation de la participation (Tableau 2.6- Négociation budgétaire dans les entreprises de l'échantillon).

---

<sup>43</sup> On remarque à cette occasion que l'obligation comptable de clôture annuelle structure le processus budgétaire ; la plupart des entreprises clôturant au 31/12, le budget est lui aussi aligné sur l'année civile. Ainsi un contrôleur de gestion se pose la question : « Pourquoi est-ce que les budgets durent douze mois ? Parce que la comptabilité cadre, on veut un rapprochement au publié », (Directeur du contrôle de gestion branche, Entreprise I)

<sup>44</sup> Les divers entretiens que nous avons eus avec des contrôleurs de gestion et directeurs administratifs et financiers montrent que, même si personne ne peut s'y résoudre, ce dépassement est très courant.

<b>Négociation du budget et participation<sup>45</sup></b>	
A	Construction par le contrôle de gestion de filiale en concertation avec les opérationnels, présenté au groupe par le responsable de filière Budget discuté et approuvé par la direction générale du groupe
B	Construction essentiellement <i>bottom-up</i> (par les chefs de produit, de fabrication, les directeurs de département, de division, contrôleurs de gestion) 2 à 3 itérations peuvent être nécessaires
C	Le budget est construit en <i>bottom-up</i> à partir de la première proposition de plan faite au groupe Ensuite, s'il y a un écart avec le plan, celui-ci est alloué en central par le comité de direction (l'engagement des opérationnels reste le budget initial)
D	Construction <i>bottom-up</i> par les filiales (par les directeurs administratifs et financiers en fonction des plans d'action détaillés, des objectifs commerciaux, des coûts des nouveaux produits, des nouveaux investissements), puis centralisation comptable Avec l'entrée dans le groupe, une première étape <i>top-down</i> est réalisée : une lettre de cadrage avec des objectifs financiers est émise (mais n'a pas été comprise)
E	Construction de manière autonome pour chaque division, pas de procédure imposée <i>top-down</i> .
F	Cadrage budgétaire (par le contrôle de gestion groupe et la direction générale), puis, les contrôleurs de gestion opérationnels construisent les budgets qui sont consolidés par le contrôle de gestion central Arbitrages de la direction générale sur proposition du contrôle de gestion central Peu de concertation avec les directeurs opérationnels (les choix sont faits avec le directeur général ou le patron de division)
G	Construction <i>bottom-up</i> , l'implication de la direction générale France est tardive Validation par le conseil d'administration aux Etats-Unis (après présentation aux comités de direction Europe et monde) Des itérations sont nécessaires pour que le budget consolidé corresponde aux attentes du groupe
H	Lettre d'orientation stratégique du président envoyée aux entités, le budget est ensuite remonté par division S'il subsiste des écarts avec les orientations stratégiques, un « budgétion » est organisé au niveau des branches / divisions, des itérations ont lieu entre entités opérationnelles et divisions
I	Lettre d'orientation et note de procédure de la branche. Le budget des filiales doit coller avec la 1ère année du plan (qui a été construit en central) Dans un second temps, il est travaillé par l'ensemble des opérationnels de manière très détaillée (au-delà des besoins de <i>reporting</i> mensuel) jusqu'au plus petit centre de profit possible L'écart avec le « budget filiale » issu du plan est une donnée résultant de la négociation budgétaire
J	Construction <i>bottom-up</i> (mais en fonction des hypothèses fixées par le comité exécutif et le contrôle de gestion groupe) Le budget est accompagné de plans d'action chiffrés et d'analyses Arbitrages tout au long de la chaîne hiérarchique jusqu'au comité exécutif (coûts, effectifs, investissements) Un dossier d'amélioration peut être demandé par le comité exécutif en cours d'année sans remettre en cause le budget Le budget est mensualisé par les directeurs opérationnels et consolidé par le contrôle de gestion groupe
K	Construction par les directeurs opérationnels avec leur contrôle de gestion et les comptabilités ( <i>bottom-up</i> ) Redescente des ajustements demandés par l'actionnaire (le groupe)

**Tableau 2.6- Négociation budgétaire dans les entreprises de l'échantillon**

<sup>45</sup> Les tableaux présentés dans cette section reprennent les données collectées auprès des participants au groupe de travail. Le vocabulaire employé dans ces tableaux reprend autant que possible le vocabulaire qu'ils ont utilisé lors de leurs présentations. Ils ont été « validés » par ces derniers.

La diversité des pratiques semble mettre en évidence deux éléments importants constitutifs de la participation :

- l'implication des opérationnels dans la construction des budgets et dans le contenu des budgets,
- la possibilité, donnée ou non aux opérationnels, de discuter des objectifs budgétaires qui leur sont fixés et de leur difficulté.

Shields et Shields (1998) à partir des recherches sur la participation faites dans le champ du comportement organisationnel suggèrent d'examiner d'autres dimensions du phénomène : volontaire / forcée, formelle / informelle, directe / indirecte, degré, contenu, verticale / horizontale, individuelle / de groupe (Shields et Shields, 1998, p. 66). Ces dimensions ne sont pas toutes pertinentes, mais elles suggèrent que la dimension « implication / influence » est tout à fait insuffisante pour saisir le mode de construction du budget en phase de finalisation<sup>46</sup>.

Nous n'avons pas d'éléments pour discuter du caractère volontaire / forcé de la participation. Les dimensions « participation formelle / informelle » et « participation directe / indirecte » nous semblent difficiles à prendre en compte : il peut très bien exister des réunions budgétaires formelles durant lesquelles il ne se passe rien puisque tout se décide avant. La question du degré nous semble assez bien prise en compte dans les échelles existantes sur la participation. Restent la question du contenu, les dimensions « verticale / horizontale » et « individuelle / de groupe ».

Ces dimensions nous semblent importantes, en particulier l'implication des différentes parties prenantes dans la construction du budget. Miles et Snow (1978) constatent que, selon la stratégie, le rôle des financiers, des *marketeurs*, des commerciaux et des stratèges n'est pas le même dans la construction du budget. De même la répartition du travail entre financiers et opérationnels peut varier (Simons, 1990)<sup>47</sup>.

La question du contenu de la participation est abordée dans le paragraphe suivant.

## 1.2. Une dimension oubliée : le type de négociation budgétaire

La question du contenu de la participation est centrale : discute-t-on des chiffres uniquement lors de la négociation budgétaire ou aussi du contenu opérationnel ? Au plan pratique, ce lien avec un contenu opérationnel passe par des plans d'action. Plus largement, il revient à traiter du lien entre les budgets et la stratégie.

---

<sup>46</sup> Berry et Otley permettent de saisir la complexité de la finalisation comme phase de prévisions : « A chaque niveau de l'organisation, des estimations peuvent être formulées de trois façons. Premièrement, une prévision peut être faite indépendamment de toute autre dans l'organisation. Deuxièmement, la prévision peut être construite en agrégeant les estimations réalisées par les infras. [...] Enfin, la prévision, peut être issue d'un de la répartition d'une estimation réalisée à des niveaux supérieurs dans l'organisation (désagrégation) » (Berry et Otley, 1975, p. 176-177).

<sup>47</sup> Ce dernier point sera repris dans la dimension « Implication ».

La recherche sur la planification stratégique permet de replacer le processus budgétaire dans le cadre de l'élaboration de la stratégie et donc de l'articulation qui est faite ou non avec un contenu opérationnel lors de la définition des budgets.

La question de l'articulation des budgets avec la stratégie est négligée dans les études en contrôle et en stratégie : « est-ce que les budgets font la stratégie, répondent à la stratégie, ou même existent indépendamment de celle-ci ? » Ces questions restent, en grande partie, inexplorées (Mintzberg, 1994, p. 82).

Le modèle de planification stratégique développé dans les années 1960-1970 donne au budget pour mission principale de refléter les objectifs et les stratégies de l'entreprise. Ce modèle se compose de quatre hiérarchies : d'objectifs, de budgets, de stratégies et de programmes. Ces hiérarchies s'organisent de la façon suivante (Mintzberg, 1994, p. 76-77) :

« Les organisations commencent avec des objectifs qui sont supposés émaner du sommet (comme un reflet des valeurs de base de la direction générale) et s'écouler en descendant le long de la hiérarchie sous la forme de cette cascade déductive. Si, par contre, les objectifs sont une partie de ce système jadis à la mode appelé DPO (direction par objectifs), alors ils sont aussi supposés s'écouler de façon cumulative le long de la hiérarchie en remontant de façon cumulative, et dans ce cas, il n'est plus aisé de savoir d'où viennent les valeurs globales. Dans tous les cas les objectifs sont supposés stimuler le développement de stratégies [...]. Ensuite, doit venir une cascade de stratégies, qui devrait donner naissance à une autre cascade de programmes. Cependant, dans le modèle d'élaboration des budgets d'investissement [...], l'hypothèse est que l'initiative des programmes vient d'en bas et remonte la hiérarchie pour obtenir son approbation, et dans ce cas il n'est pas facile de savoir où interviennent les stratégies. On considère qu'il existe une troisième cascade, celle des budgets, qui sort des objectifs de façon routinière, tout à fait indépendante des hiérarchies (en laissant de côté le fait que les budgets [...] sont souvent négociés d'une façon ascendante). Pourtant, les budgets sont aussi supposés refléter également les changements de stratégies, sans doute sur une base *ad hoc* car c'est la façon dont les stratégies elles-mêmes changent. En fait, la relation entre les budgets routiniers et les stratégies *ad hoc* semble ne jamais avoir été traitée de façon substantielle. »

Il semble que, dans la pratique, les objectifs, budgets, stratégies et programmes ne sont pas toujours liés et, s'ils le sont, ces liens sont complexes. Mintzberg (1994, p. 87-88) met ainsi en évidence une « grande faille » entre la hiérarchie des objectifs et des budgets (destinés au contrôle de la performance) et la hiérarchie des stratégies et des programmes (destinés à la planification de l'action). Ces hiérarchies seraient « deux ensembles isolés d'activités séparées », le contrôle pouvant se concentrer sur l'un ou sur l'autre et les problèmes réels ne surgissant que lorsque des efforts sont effectués pour combiner les deux.

La typologie d'Anthony (1965 ; 1988) semble reprendre les présupposés classiques de la planification stratégique. En effet, il considère que « le processus [de contrôle de gestion] s'insère dans les objectifs et politiques qui ont été formulés dans le cadre du processus de planification stratégique » (Anthony, 1965, p. 17). Il ajoute cependant que « les processus de planification stratégique et de contrôle de gestion constituent un continuum » et que « la ligne

qui divise la planification stratégique et le contrôle de gestion est floue » (Anthony, 1965, p. 31). Il s'approche de la représentation qu'en donne Mintzberg (1994) lorsqu'il souligne :

« Il y a d'importantes interactions entre eux. Même si les budgets sont préparés dans le cadre fixé par le processus de planification stratégique, la première version du nouveau budget peut révéler des relations inattendues qui posent le doute sur les directives et conduisent à des changements de stratégie » (Anthony, 1965, p. 32).

Mintzberg (1994, p. 83), reprenant des travaux antérieurs, propose trois modalités possibles d'étude de la liaison entre planification stratégique et budget :

1. lien de contenu entre les données des plans et les données des budgets (ce qui pose un problème de différence de format) ;
2. lien organisationnel entre les unités qui sont responsables de la production de ces deux documents (les personnes qui s'en occupent sont-elles les mêmes ? si ce n'est pas le cas quels sont leurs liens hiérarchiques ?) ;
3. lien temporel concernant l'ordre dans lequel budget et stratégie sont réalisés (si la planification est réalisée avant le budget, cela peut saper l'activité stratégique en induisant une attention excessive portée au contrôle, alors que dans le cas contraire, cela permet l'émergence d'une stratégie créative mais pose le problème de savoir comment relier plan et budget).

Pour les contrôleurs de gestion, cette imbrication entre plan et budget est un phénomène très naturel : la totalité des contrôleurs de gestion du groupe de travail ont parlé dans leur présentation à un moment ou à un autre des relations du processus budgétaire avec la planification.

On peut décrire les modes d'articulation entre budget et plan dans les entreprises de notre échantillon de la manière suivante :

<b>Budgétisation et articulation avec la stratégie</b>	
A	Plan à 3 ans fait par la filiale (comité de direction) Réflexion plus générale pour le groupe dans le cadre de groupes de travail thématiques Les processus de planification et de budgétisation sont confondus
B	Le plan est peu imbriqué avec le budget
C	Plan à 3 ans glissant construit par les opérationnels et le CG de la division : 1/ revues stratégiques internes 2/ chiffrage et lettre de cadrage 3/ proposition au groupe 4/ revue par le groupe (comité de pilotage stratégique) 5/ envoi du plan définitif au groupe (qui sera égal au budget) Déconnexion des deux processus mais l'objectif doit « coller »
D	Plan pour décliner la stratégie du groupe et communiquer avec les analystes et les autorités des marchés Plan non relié au processus de budgétisation
E	Plan à 1 an = pré-budget (le budget doit rentrer dans ce cadre) Construit en comité de direction en fonction des nouvelles options stratégiques (nouveaux produits, croissance d'activité, secteurs prioritaires...)
F	Processus de planification stratégique parallèle à la planification de gestion. La planification de gestion reste un exercice financier Plan financier à 3 ans construit en <i>bottom-up</i> et ensuite arbitré par la direction générale
G	Le plan à 3 ans sert à la direction américaine pour communiquer avec les analystes financiers et aux directeurs opérationnels pour avoir une idée de N+1 Il est construit par un <i>mix top-down / bottom-up</i> Le budget est la première année du plan
H	Plan stratégique (pilote par la direction stratégique) pour formaliser les ambitions du groupe à 3 ans (privilégie les scénarios de rupture) Le plan encadre le budget (sauf problème de bouclage, de rupture non anticipée ou de réconciliation des prestations internes)
I	Le plan à 3 ans est fait par l'unité de business stratégique par les directeurs généraux entourés des directeurs régionaux et de la direction financière de la filiale (pas de participation des opérationnels du "terrain"). La 1ère année du plan est le budget
J	Processus <i>bottom-up</i> pour les activités existantes / Processus <i>Top-down</i> pour les aspects stratégiques à long terme Présentation au comité exécutif et ajustements La première année du plan constitue un pré-cadrage budgétaire
K	En principe stratégique mais en pratique financier Plan triennal glissant révisé deux fois par an Le budget est la 1ère année du plan triennal (pas de plan stratégique)

**Tableau 2.7 : Lien entre plan stratégique et budget dans les entreprises de l'échantillon**

Nous retrouvons dans le discours des contrôleurs de gestion les problématiques évoquées par Mintzberg (1994) :

*« Le problème, c'est que les objectifs descendent, quand les budgets remontent, ils doivent rentrer dans les objectifs. Après négociation, les gens ne retrouvent pas leurs chiffres. » (Directeur du contrôle de gestion de division, entreprise I)*

*« Pour moi, le budget devrait décliner la stratégie, mais malheureusement, bien souvent les contraintes imposées par le corporate (ou la direction générale) font que le budget est sensiblement éloigné de la déclinaison stratégique. » (Directeur du contrôle de gestion de la division France, entreprise G)*

*« La logique voudrait que le budget traduise les orientations stratégiques. En fait, ce n'est que partiellement le cas et, depuis peu, le budget tend à devenir assez largement un cadrage financier en raison des objectifs de résultat. » (Directeur du contrôle de gestion de division, entreprise A)*

Les relations sont mêmes plus compliquées que celles évoquées par Mintzberg (1994) : certains considèrent notamment que le modèle traditionnel de déclinaison de la stratégie : (stratégie / plan / budget) n'est plus totalement en phase avec ce qui se passe dans leur entreprise.

*« Personnellement, j'aurais tendance à penser que la formalisation des objectifs et des moyens mis en œuvre dans un plan ne peut être que positive [...]. Une faiblesse du schéma traditionnel de l'articulation plan / budget provient du fait qu'il établit le triptyque plan-budget-suivi comme un processus linéaire. Il me semble, et l'observation de l'évolution de ce processus chez C semble accréditer cette thèse, que le plan et le budget tendent à être mis à jour de façon de plus en plus fréquente, au point de devenir quasi-permanente. Dans ce contexte, le budget, notamment en ce qu'il met en évidence les problèmes de ressources des responsables opérationnels, est également une source de remise en cause, le plus souvent à la marge, des chiffrages du plan stratégique. » (Directeur de la consolidation branche, entreprise C)*

Parfois, la relation entre stratégie et budgets est inversée :

*« Le budget sert à faire émerger des idées. Les plans d'action commerciaux et les tactiques sont proposés au moment du budget. C'est là que les idées vont émerger. » (Directeur du contrôle de gestion, entreprise F)*

Le budget peut être pris dans les jeux de communication avec les actionnaires :

*« Communiquer sur le plan, ça a un effet cliquet sur le budget. Mais comme tous les concurrents le font... » (Directeur du contrôle de gestion entreprise F).*

*« Jusqu'à il y a deux ans, le budget était la déclinaison du plan. Aujourd'hui, il y a une déconnexion entre budget et plan. En pratique, en septembre on a assez d'éléments pour la communication externe ; c'est le plan. Le budget sert en interne, il est plus bottom-up et se termine en décembre. Ainsi, il peut y avoir un écart entre budget et plan ; il est totalement alloué en central de façon autoritaire par le comité de direction, mais l'engagement des opérationnels, c'est le budget initial. » (Directeur de la consolidation, Entreprise C)*

Diverses modalités de relations entre plan et budget sont donc possibles. Les contrôleurs de gestion donnent quelques pistes pour assurer leur articulation :

*« Pour assurer la cohérence entre plans et budgets, il faut impliquer les contrôleurs de gestion dans le plan. » (Directeur du contrôle de gestion, Entreprise B)*

*« Le lien entre plans et budgets passe par les grands indicateurs synthétiques énoncés comme objectifs à l'issue du plan. » (Directeur du contrôle de gestion, Entreprise G)*

Le mode d'articulation retenu a un impact sur les fonctions du budget et du plan :

*« Si le plan est fait avant le budget, le plan devient une directive pour le budget. Si le plan doit être égal au budget, alors les gens se focalisent sur leurs objectifs. Si le plan peut être différent du budget, le plan devient très qualitatif, il faut qu'il soit de qualité pour devenir un guide pour le processus budgétaire. » (Directeur de la consolidation, Entreprise C)*

Selon les cas, le budget est plus ou moins fortement encadré et contraint par le plan. Il semble cependant utile de reprendre une remarque d'un des membres du groupe de travail à propos du lien entre plan et budget :

*« Ce qui est important n'est pas tant de distinguer Plan et Budget, que réflexion stratégique (en principe pluriannuelle) et budget, qui est la mise en musique de cette réflexion stratégique. Rien n'empêche pour une entreprise que cette réflexion stratégique ait lieu au moment de la préparation du budget. » (Directeur du contrôle de gestion groupe, Entreprise J)*

La transmission des objectifs stratégiques passe parfois par une lettre de cadrage. Celle-ci est émise par la direction générale ou par le directeur financier et précise selon les cas les hypothèses à retenir (en termes de cours des devises, des matières premières, d'évolution du marché, etc.) et un certain nombre d'objectifs (parts de marché, stratégie, objectifs opérationnels etc.).

Sur le court terme, l'imbrication entre budgets et plans stratégiques se traduit par le lien qui est fait dans la discussion sur les budgets entre les éléments financiers et les plans d'action. En effet, « dans la conception classique du contrôle de gestion, le budget est (ou devrait être) l'expression comptable et financière des plans d'action retenus pour que les objectifs visés et les moyens disponibles sur le court terme (l'année en général) convergent vers la réalisation des plans opérationnels. » (Bouquin, 2001, p. 312). Pourtant, comme Mintzberg (1994, p. 94) le souligne à propos de la planification, la budgétisation semble parfois se réduire à un jeu de chiffres.

Hofstede (1967, p. 154) précise que « l'information comptable rend possible l'appréciation sans qu'elle ait besoin d'être accompagnée d'explications à l'usage de ceux qui la reçoivent. Mais lorsqu'elle est utilisée en vue de centrer l'attention sur le problème, des notes explicatives peuvent paraître indispensables ».

Cette dimension est rarement prise en compte dans la littérature. Hofstede (1967) montre cependant que, selon le niveau hiérarchique, la participation à l'établissement de standards techniques n'a pas le même effet que la participation à l'établissement de budgets. Simons (1987b) constate que chez *Johnson & Johnson* la discussion sur les budgets est très liée à des plans d'action et que cela permet son bon fonctionnement.

L'importance du type de négociation budgétaire est une dimension qui a émergé de notre terrain. Certains contrôleurs de gestion ont fait remarquer que les budgets s'appuyaient essentiellement sur des chiffres et que les liens avec les actions concrètes étaient perdus lors de la négociation. Pour d'autres, le budget était avant tout le chiffrage de plans d'action bien définis. Le discours des contrôleurs sur ce point est très ambigu. D'un côté, ils pensent que le lien du budget avec les activités opérationnelles doit être explicite mais, de l'autre, ils constatent que, la plupart du temps, ce n'est pas le cas.

Les *verbatim* ci-dessous mettent en évidence ce paradoxe. Ils montrent que les contrôleurs de gestion souhaitent lier les budgets à des plans d'action :

*« Au minimum, un plan d'action doit accompagner les budgets qui sont jugés à enjeu majeur ou les plans les plus sensibles [...] Chez nous, le budget n'est pas limité à un cadrage financier. Il décline l'ensemble des éléments de la stratégie sur la dimension économique. A ce titre il est composé de données financières et non financières. Il est porteur des éléments d'analyse endogènes et exogènes, et garantit ainsi leur recueil et suivi toute l'année. Au moment de la construction budgétaire, la transmission aux opérationnels et l'appropriation par les opérationnels des éléments qualitatifs du cadrage stratégique permettent d'enrichir le budget, mais également de contrôler la mise en oeuvre de l'ensemble des éléments du mix stratégique. Par exemple, il me semble plus riche de donner des orientations quali en plus des objectifs strictement quanti. Cela permet d'éviter l'écueil de la rentabilité à court terme et contraint les opérationnels à des figures imposées dans lesquelles le financier n'est qu'une résultante. » (Directeur du contrôle de gestion, entreprise F)*

*« Le budget s'accompagne nécessairement de plans d'action si l'on veut que le budget ne soit pas un simple outil financier. Ce descriptif permet précisément d'explicitier les voies qui ont été retenues et illustre la participation de l'entité à la stratégie d'ensemble. Les points d'inflexion doivent tout particulièrement être soulignés. » (Directeur du contrôle de gestion, entreprise F)*

*« Le risque est inhérent à la construction budgétaire, le limiter c'est rétablir la traçabilité des hypothèses. Il y a deux aspects du risque : le risque connu à la construction du budget et les risques potentiels pendant la réalisation du budget. » (Directeur du contrôle de gestion groupe, entreprise K)*

Dans les faits, le lien entre budgets et plan d'action est rarement réalisé :

*« Souvent les contraintes de bouclage en fin de budget nous conduisent à occulter les jours de discussion qui ont été nécessaires à la négociation budgétaire. On perd donc la trace des hypothèses de départ pour ne garder que les chiffres sur lesquels on s'est mis d'accord. [...] on passe du temps à construire le budget, à la fin on a des chiffres mais on ne sait plus ce qu'il y a derrière [...] la négo peut conduire à diminuer le budget de façon autoritaire et pose des problèmes à l'opérationnels pour expliquer son plan d'action », Directeur du contrôle de gestion branche, entreprise I.*

*« Le discours officiel, c'est de s'intéresser au contenu opérationnel des budgets mais les métiers veulent garder leur autonomie. » (Contrôleur de gestion groupe, entreprise K.)*

*« Les plans d'action sont indispensables afin de pouvoir argumenter et se défendre. Mais, souvent dans la réalité par manque de temps, le texte est très léger ou même inexistant. » (Contrôleur de gestion groupe, entreprise K)*

*« On raisonne trop en chiffres et non en plans d'action, on a du mal à cadrer les objectifs stratégiques avec les objectifs budgétaires [...] il y a une coupure. On se concentre sur les écarts plus que sur les plans d'action. » (Directeur de la consolidation, Entreprise C)*

Ainsi, le lien avec l'activité opérationnelle (notamment par l'intermédiaire des plans d'action) ne semble pas toujours évident. La majorité des contrôleurs de gestion participant au groupe de travail affirment d'ailleurs que ce lien n'est en général pas fait de façon explicite dans leur entreprise.

L'extrait d'un entretien avec un contrôleur de gestion de l'entreprise K est assez révélateur sur ce point :

Q : Vous avez vu de forts écarts entre ce qui est proposé par les directeurs opérationnels et ce qui est accepté par la direction lors de la construction du budget ?

R : Forts... c'est quand même pas énorme mais il y a eu l'année dernière des EBITDA à améliorer d'une centaine de millions d'euros sur la propreté. Sur un CA de 5 milliards 200 millions d'euros.

Q : Et donc...

R : C'est justement un peu le problème on leur a dit, améliorez l'EBITDA de tant, pour le moment à ce qu'on a pu voir à fin juin, ils ne sont pas en train de le réaliser.

Q : Il y avait des actions proposées ?

R : C'est resté purement financier, c'était plus en disant l'année dernière vous avez fait un EBITDA sur CA qui était de tant, là vous avez de nouvelles affaires qui doivent vous apporter tant. C'était plus un raisonnement chiffré.

**Encadré 2.1- Négociation budgétaire et lien avec des plans d'action : extrait d'entretien (contrôleur de gestion entreprise K)**

On retrouve ici une situation classique dans laquelle la direction propose des chiffres presque inatteignables sans s'attarder sur les solutions qui permettraient de les atteindre. Cela ne transformerait-il pas le budget en rituel ? Rituel dans lequel on se soucie peu que les chiffres soient atteints, le principal étant de présenter une image *a priori* qui corresponde aux attentes des actionnaires ou du groupe (Fernandez-Revuelta Perez et Robson, 1999).

Le lien qui est fait ou non avec des plans d'action induit un mode de négociation différent. Nous rejoignons ainsi le constat fait par Meyer (1984) et Boland et Pondy (1986). Ces derniers étudient des réunions budgétaires dans une administration locale régissant des écoles élémentaires à Chicago aux Etats-Unis. Ces réunions budgétaires ont lieu dans un contexte où les acteurs doivent identifier des réductions de dépenses. Ils identifient quatre modèles de décisions budgétaires (Boland et Pondy, 1986, p. 407) :

1. Modèle fiscal : discussion sur l'argent ou sur les individus comme s'ils étaient convertibles en dollars. La discussion est centrée sur les impacts monétaires du budget.
2. Modèle clinique : discussion des standards de la qualité de l'éducation. Les besoins des élèves et les compétences des écoles sont au centre de la discussion.
3. Modèle politique : discussion sur les négociations, les luttes et les relations de pouvoir entre les parents, les enseignants, les syndicats, le financeur et le public en général.
4. Modèle stratégique : discussion de l'objectif, de la mission fondamentale et de la position face aux autres écoles.

On ne peut reprendre tel quel ce schéma pour comprendre les négociations budgétaires. Notre étude exploratoire laisse ainsi envisager deux types de négociations budgétaires :

- Négociation budgétaire centrée sur les éléments financiers ;
- Négociation budgétaire centrée sur les éléments opérationnels et stratégiques.

Le type de négociation peut s'appréhender par l'importance accordée au contenu opérationnel lors de la négociation budgétaire. Lorsque le contenu opérationnel est considéré comme important, cela semble se traduire soit par des plans d'action, soit par des objectifs opérationnels.

### 1.3. Difficulté des objectifs / slack

Une autre dimension semble différencier les pratiques budgétaires en phase de finalisation des entreprises observées : la difficulté à atteindre les objectifs. Cette dimension a déjà été traitée dans la première partie. Nous ferons l'hypothèse que *slack* et difficulté des objectifs sont des concepts fortement liés.

A partir des données collectées dans les onze entreprises, il ressort du discours des contrôleurs de gestion que, conformément aux constats présentés dans la littérature, la difficulté des objectifs peut varier.

Niveau de difficulté des objectifs / niveau du slack	Exemples
Faciles à atteindre	K : « Il y a une pression sur les objectifs budgétaires malgré tout on la ressent moins que dans certaines entreprises. » J : « Chez nous, de façon étonnante, il faut corriger l'excès d'optimisme des managers lors de la construction du budget. Cela s'explique d'abord par le fait que les managers gèrent d'abord un budget de dépenses d'investissement. La négociation concerne surtout les investissements, les produits sont subis et les charges sont managées. Il y a une logique d'investissement de LT »
Plutôt difficiles à atteindre	I : « Il y a toujours du gras, on ne peut le supprimer mais on essaye » F : « Le problème c'est que si on procède à des réallocations autoritaires, les managers vont se faire des coussins l'année suivante »

**Tableau 2.8- Difficulté des objectifs et *slack* : exemples**

On remarque que dans l'entreprise J, il y a surestimation par les directeurs de leurs objectifs. Ceci peut s'expliquer par le fait que dans cette entreprise les directeurs gèrent d'abord des programmes d'investissement, ils ont donc intérêt à surestimer leurs besoins pour pouvoir beaucoup investir.

*L'étude du processus budgétaire en phase de finalisation permet de faire apparaître trois dimensions importantes :*

- *le niveau de participation des responsables opérationnels dans le processus budgétaire ;*

- le type de négociation budgétaire pratiquée dans l'entreprise. Cette négociation peut être opérationnelle et reposer sur des plans d'action ou uniquement financière ;
- le niveau de difficulté des objectifs.

## 2. Budget et pilotage

Le pilotage correspond à une phase de « vigilance dans l'action », c'est-à-dire « au suivi de la situation en cours de processus d'emploi des ressources, lorsqu'il est encore possible de procéder à des ajustements » (Bouquin, 2001, p. 24).

L'utilisation du budget dans la phase de pilotage a été assez peu étudiée dans la littérature. Pourtant, les observations tirées de l'étude exploratoire permettent de constater que de grandes disparités existent entre les entreprises. Deux dimensions ont ainsi émergées : le suivi des écarts et les révisions budgétaires.

### 2.1. Suivi des écarts

De manière générale, la « puissance » du contrôle de gestion vient de la possibilité offerte par ses outils de réaliser un management par exception. Cela signifie que les outils du contrôle de gestion permettent aux managers de relâcher leur attention et de laisser les contrôlés agir tant que n'apparaissent pas d'écarts significatifs avec les prévisions. Ainsi, le contrôle de gestion est, comme d'autres procédures formalisées, un outil qui permet de décentraliser tout en contrôlant (Child, 1972a).

Le budget est l'archétype de l'outil permettant le management par exception. En effet, il permet d'exercer un contrôle budgétaire qui met en évidence les écarts entre les réalisations et les prévisions et les impute aux responsables concernés.

Pourtant, très peu d'études empiriques se sont centrées sur le problème de l'utilisation du budget comme outil de suivi des contrôlés en phase de pilotage. Une exception notable est le travail proposé par Brownell (1983). Dans une perspective *behavioriste*, il évalue l'incidence de la dissymétrie entre l'importance accordée aux écarts favorables et l'importance accordée aux écarts défavorables sur la motivation. Par ailleurs, Villeseque (2003, p. 211), grâce à une analyse de réseau sur la communication budgétaire dans une entreprise industrielle, montre que les interactions entre contrôleurs et managers sont particulièrement fréquentes en phase de suivi (plus qu'en phase de préparation budgétaire).

Faut-il calculer des écarts ? Faut-il suivre ces écarts avec attention ? Avec quelle fréquence ? A partir de quel niveau considérer qu'un écart est significatif ? Telles sont les questions qui ressortent de l'étude exploratoire. Les réponses apportées par les entreprises de notre échantillon sur ce sujet sont diverses et aucune « bonne pratique » ne semble émerger sur ce point.

## 2.2. Révision budgétaire

Pour Anthony (1988, p. 100) « si les circonstances changent, le budget peut être révisé ». Selon lui, cette pratique divise les praticiens :

« Certaines équipes de direction pensent que si le budget n'est pas révisé, le document ne représente plus la performance prévisible. D'autres croient qu'une révision détruit la base d'analyse des écarts entre la performance réelle et l'objectif sur lequel l'engagement avait été général lors de l'approbation du budget » (Anthony, 1988, p. 100).

Même si quelques études empiriques s'intéressent à cette notion (Brownell et Merchant, 1990 ; Merchant, 1981 ; Van Der Stede, 2001) elle reste très peu abordée dans la littérature académique. Pourtant, ce problème de la fixité ou non des budgets est aujourd'hui au cœur des débats par les tenants de la gestion sans budget. Ils proposent ainsi de remplacer les prévisions annuelles par des « *rolling forecasts* » (Hope et Fraser, 2003c).

Bien qu'aucune des entreprises de notre échantillon ne se prévale de faire de la gestion sans budget, il semble que les pratiques en la matière soient loin d'être uniformes. Tous les budgets ne sont pas rigides (Tableau 2.9).

Flexibilité et révisions budgétaires	
A	Re-prévisions et analyses de sensibilité non systématiques (en fonction des besoins significatifs) et partagées entre services techniques et contrôle de gestion
B	Trois re-prévisions (pour chaque arrêté trimestriel) pour le groupe Au niveau branche mise à jour mensuelle des re-prévisions par structure légère (contrôle de gestion et consolidation) L'engagement des opérationnels se fait sur le budget initial (il peut y avoir des avenants budgétaires)
C	Budget écrasé et reconstruit en juin
D	Réactualisation du budget 2 fois par an servant de nouvelle référence budgétaire.
E	13 / 14 re-prévisions dans l'année
F	Analyse de sensibilité par rapport aux variations du dollar et des matières premières Re-prévisions systématiques mensuelles mais pas de remise en cause des budgets d'origine
G	Le budget en tant que tel est intangible. Par contre, il y a des re-prévisions à l'occasion du plan et du budget et sur demande du président
H	La re-prévision n'a pas de valeur budgétaire
I	Les directeurs opérationnels donnent la sensibilité de leurs résultats aux variations de prix des matières premières, du taux de change et autres paramètres significatifs Le budget est un contrat il n'y a donc pas de révision budgétaire en cours d'exercice (hormis la prise en compte des paramètres ci-dessus)
J	Re-prévisions tous les trimestres Analyse de sensibilité en central

**Tableau 2.9 : Flexibilité du budget dans les entreprises de l'échantillon**

Ainsi, selon les entreprises il peut y avoir en cours d'année des re-prévisions qui peuvent faire évoluer le budget :

« Chez nous le contrat budgétaire est fait pour un environnement donné, on ramène tous les résultats dans un environnement long terme. » (Directeur du contrôle de gestion groupe, Entreprise J)

« Les opérationnels doivent réaliser le budget même si le taux d'usure s'effondre et que le taux d'emprunt augmente ; ils se débrouillent. » (Directeur du contrôle de gestion, Entreprise F)

Il faut noter que, contrairement au discours actuel, dans lequel les *rolling forecasts* sont présentés comme le remède idéal à l'instabilité de l'environnement, certains contrôleurs de gestion trouvent des vertus aux objectifs annuels intangibles.

*« Juger quelqu'un sur un an c'est mieux, ça lui laisse le temps de se reprendre. On ne mesure pas la capacité à coller aux forecasts et les gens ont besoin de références stables. » (Directeur du contrôle de gestion branche, entreprise G)*

*« Il y a un problème, c'est le coût de ces re-prévisions. » (Directeur du contrôle de gestion, Entreprise I)*

*En phase de pilotage, deux dimensions différencient donc les entreprises : le suivi des écarts et le niveau de révisions budgétaires. Ces éléments ont été largement négligés dans la littérature, ils apparaissent pourtant fondamentaux pour comprendre le rôle joué par les budgets dans une entreprise donnée.*

### **3. Budget et post-évaluation**

La phase de post-évaluation concerne l'évaluation des performances. Dans notre cas, cela concerne l'évaluation des performances à partir du budget et son utilisation pour l'attribution de récompenses monétaires ou symboliques. L'examen des caractéristiques du budget en phase de post-évaluation est au cœur du courant *RAPM*. L'importance plus ou moins grande accordée au budget pour l'évaluation en fait un enjeu majeur ou non :

*« Pour donner une force au budget, il faut un système de sanctions / récompenses. L'acteur doit être jugé sur un budget pour lequel il a des leviers d'action. » (Directeur du contrôle de gestion branche, entreprise I)*

Selon les praticiens, l'utilisation du budget pour évaluer la performance n'est cependant pas toujours une bonne chose :

*« Un lien entre budget et rémunération n'est pas bon à tous les niveaux » (Directeur du contrôle de gestion groupe, Entreprise J)*

*« Comment, dans le cadre du budget, prendre en compte la composante humaine et en particulier les freins à la réalisation d'un budget ambitieux compte tenu des modes de rémunérations variables de certains responsables basés sur l'appréciation réel / budget (le résultat d'exploitation par exemple). » (Entreprise G, directeur du contrôle de gestion de la division France)*

Dans ce domaine, les pratiques observées lors de l'étude exploratoire sont très diverses (Tableau 2.10).

<b>Budget et évaluation</b>	
A	Reporting très orienté indicateurs financiers Les directeurs de division doivent justifier le budget réalisé en cours et en fin d'exercice
B	Retour sur fonds propres > x % Contribution à une hausse de x % du résultat net du groupe Bonus Direction – Pas de stocks options mais plan d'épargne d'entreprise pour augmentation de capital pour tous les salariés
C	Indicateurs de suivi : CA, contribution au résultat consolidé, ROE, indicateurs de rentabilité assurance, effectifs, résultat économique (pour les DO) Une fraction de la part variable des cadres « supérieurs » (800 en France) est fonction du CA de la contribution au résultat consolidé. Cette part est croissante avec le niveau de responsabilité
D	« Le budget doit à l'avenir entrer dans le calcul du bonus des managers »...
E	Objectifs marketing forts « les budgets ne servent pas d'objectifs, la part variable est déconnectée de l'objectif budgétaire »
F	Les objectifs sont exprimés en termes de marge ou de coûts directs et refacturés Les directeurs opérationnels sont aussi évalués en fonction de la réalisation des objectifs stratégiques contenus dans le tableau de bord stratégique Bonus indexé sur la performance financière en termes d'écarts/budget du résultat global « les opérationnels doivent réaliser le budget même si le taux d'usure s'effondre et le taux d'emprunt augmente »
G	Les business sont propriétaires de leurs résultats La part variable de la rémunération des directeurs opérationnels et de certains cadres repose sur le rapport résultat d'exploitation/budget n (pondération Europe 25% / France 75%)
H	Pilotage par l'EBITDA et une variante de l'EVA Ces indicateurs font partie du bonus des membres du COMEX, des directeurs de division et des directeurs régionaux Contrat budgétaire avec les entités (indicateurs financiers / non financiers, communs ou spécifiques) L'analyse des indicateurs entre pour partie dans l'évaluation des directeurs d'entités et la détermination d'une partie de leur bonus
I	Le budget est la base du calcul d'une part variable significative de la rémunération de l'ensemble des cadres des filiales « la rémunération est appréciée au regard des facteurs exogènes » (prix de la viande par ex) « Chez nous la part variable est très forte »
J	Les bonus sont calculés en fonction d'indicateurs financiers et techniques, une partie est laissée de façon discrétionnaire à la direction générale Accords de participation et intéressement des salariés « le contrat est passé pour un environnement donné », « on ramène tous les résultats dans un environnement long terme et c'est comme ça qu'on le présente au marché »
K	Objectifs volontaristes dans un marché en croissance Objectifs financiers (résultat d'exploitation, cash-flow, endettement, ROCE) Bonus lié au résultat d'exploitation

**Tableau 2.10- Evaluation budgétaire dans les entreprises de l'échantillon**

L'octroi de primes en fonction du budget n'est pas, à la vue de notre échantillon, une pratique universellement partagée. Cette dimension est fondamentale : on peut penser qu'elle aura une influence forte sur le comportement des managers impliqués dans le budget.

## **4. Dimensions transversales**

Trois dimensions ne peuvent être replacées dans l'une ou l'autre des phases temporelles du processus budgétaire : l'implication de la direction (dans quelle mesure s'implique-t-elle en phase de finalisation, pilotage et post-évaluation), le niveau de détail du processus budgétaire (la négociation budgétaire et le suivi se font-ils sur des budgets très détaillés ?) et la formalisation du processus (l'organisation du processus budgétaire est-elle encadrée par des règles, des procédures ?). Elles sont décrites dans ce quatrième paragraphe.

### **4.1. L'implication de la hiérarchie**

Nous avons abordé précédemment la répartition du travail entre opérationnels, financiers, *marketeurs* et managers lors de l'établissement des prévisions budgétaires. Le thème de l'implication de la hiérarchie dans l'animation des outils de contrôle en général et dans le processus budgétaire en particulier connaît un regain d'intérêt avec les travaux de Simons (Simons, 1990, 1991, 1994). Celui-ci montre que le rôle du budget ne sera pas le même selon l'implication de la hiérarchie dans le processus. Zrihen (2002) met par exemple en évidence différents niveaux d'implication de la direction dans le processus budgétaire d'une entreprise en fonction des changements de dirigeants.

Lors de l'étude exploratoire, nous avons ainsi demandé aux contrôleurs « qui utilise le budget dans votre entreprise ? ». Les réponses obtenues sont présentées dans le tableau ci-dessous (Tableau 2.11).

<b>Qui utilise le budget ?</b>	
B	Direction financière Direction générale Directeurs de département
C	Le groupe La direction générale France Les directions opérationnelles
D	La direction générale en macro Les directeurs administratifs et financiers des unités opérationnelles
E	Les responsables de département et les directions générales
F	Tout le monde : directeurs opérationnels, comité de direction et direction générale, actionnaires et analystes Comptabilité, direction des ressources humaines, comité de coordination stratégique
G	Top management européen et comité de direction France Responsables budgétaires
H	Tous les acteurs liés au processus reporting (contrôleurs de gestion, responsables d'entité, unité d'activité, division, branches)
I	Tous les responsables de centres de profit et de coût
J	COMEX Direction des directions opérationnelles Budget des investissements diffusé aux analystes
K	Direction groupe et actionnaire majoritaire

**Tableau 2.11- Personnes utilisant le budget dans les entreprises de l'échantillon**

Ainsi, à la question « qui utilise le budget ? » certains contrôleurs mettent en avant la ligne hiérarchique alors que d'autres parlent uniquement des financiers (directeurs financiers et contrôleurs de gestion). De manière plus précise, nous constatons que la hiérarchie s'implique plus ou moins dans le processus de construction et de suivi du processus budgétaire. En fait-elle un outil central de discussion ? L'utilise-t-elle comme un outil de décision ? Les réponses à ces questions permettent de différencier fortement les entreprises observées dans l'enquête exploratoire.

## 4.2. Niveau de détail

Dans une comparaison entre les budgets des administrations et des entreprises, Jones *et al.* (2000) soulignent que le budget dans les administrations tend à être fortement détaillé et doit être exécuté tel qu'il a été approuvé, alors que, dans le secteur privé, les budgets de divisions sont souvent économes en détail, se limitant presque aux objectifs financiers à réaliser.

Le niveau de détail du budget a trait au rôle de délégation, c'est-à-dire à la liberté laissée aux opérationnels pour atteindre leurs objectifs. Un niveau de détail faible permet une certaine décentralisation alors qu'un niveau de détail élevé réduit l'activité du contrôlé à une simple exécution.

On peut aussi retrouver dans des entreprises du secteur privé des budgets plus ou moins détaillés (Merchant, 1981). Nous le voyons dans les différences entre les onze entreprises de l'échantillon.

<b>Niveau de détail</b>	
A	Variable : Analyses croisées (Processus / Départements – Branche d'Activité)
B	Granularité fine qui descend jusqu'aux centres profits / coûts
C	2000 sections budgétaires (section budgétaire < 50 personnes pour frais généraux, direction = 250 personnes pour activité commerciale et technique)
D	Variable selon les filiales, formats hétérogènes
E	Assez fin (par grandes natures de frais), peut varier en fonction des divisions.
F	Granularité très fine
G	Budget établi pour chaque centre de coût budgétaire Niveau de détail fin sauf pour le prix de revient où toutes les usines ne sont pas au même niveau
H	Référentiel groupe (pour la saisie dans Carat) : CR (40 lignes), CA (36 lignes), charges (15 lignes), investissements (18 lignes), effectifs (12 lignes), trafic (25 lignes), + bilan pour les filiales. Les divisions peuvent développer des maquettes budgétaires plus détaillées en fonction de leurs métiers, mais qui « s'emboîtent » obligatoirement dans les rubriques budgétaires du Groupe.
I	Le budget descend jusqu'au plus petit centre de profit ainsi qu'à un niveau très fin de nature de dépense. Granularité fine
J	Le budget descend très bas
K	Budget groupe : Compte de résultat simplifié et tableau de financement, ventilation géographique des activités

**Tableau 2.12 : Niveau de détail retenu dans les entreprises de l'échantillon**

Ce tableau reflète pour partie, mais pas uniquement les différences de niveau hiérarchique entre les répondants. En effet, cette question du niveau de détail (la « granularité ») nécessaire dans le budget semble extrêmement importante pour les opérationnels. Elle a été abordée à de très nombreuses reprises dans le débat sur les « bonnes pratiques ».

*« La démultiplication du nombre de lignes permet de garder la signification. Chez nous, on a une granularité très fine mais cela fait de gros écarts car les gens n'arrivent pas à mettre les chiffres dans les cases, pourtant au départ cette granularité très fine doit aider l'opérationnel à faire son budget. » (Directeur du contrôle de gestion branche, entreprise I)*

*« Si on met trop de granularité, on passe à côté des grands enjeux, on s'embourbe dans les chiffres. » (Directeur contrôle de gestion groupe, entreprise J)*

*« Le probable macro est beaucoup plus juste que le probable des BU. » (Directeur contrôle de gestion, entreprise F)*

*« Le directeur général croit que faire des prévisions fines et embêter les gens sur les écarts permet de diminuer les frais généraux. » (Directeur de la consolidation, Entreprise C)*

### 4.3. Formalisation du processus

Notre terrain nous a permis de constater que, selon les entreprises, le processus budgétaire est plus ou moins encadré en termes de calendrier, de format du budget, de processus. Cette formalisation peut passer par des instructions qui sont données dans la procédure budgétaire.

Le niveau de formalisation est une dimension qui a été largement mise en avant par l'école d'Aston (voir par exemple Pugh *et al.*, 1968). Une structure est formalisée « si les règles qui encadrent les comportements sont formulées explicitement et précisément et si les rôles et relations sont prescrites indépendamment des individus qui occupent une position dans la structure » (Scott, 2003, p. 35). En l'appliquant au budget, Ueno et Sekeraman (1992, p. 664) proposent la définition suivante : « niveau de formalisation des règles et procédures contraignant la formulation du budget ».

Cette formalisation peut être explicite ou implicite. Si le processus ne change pas durant plusieurs années, il ne nécessite pas de documents écrits tout en étant fortement intériorisé par les acteurs. Sur ce point un des participants au groupe de travail exprime une position intéressante :

*« Le budget est une négociation, quand les acteurs comprennent les règles du jeu, ils les utilisent. Il faut donc changer souvent les règles du jeu mais cela pose le problème de la comparaison avec n-1. » (Directeur du contrôle de gestion branche, Entreprise I)*

On peut faire une remarque en ce qui concerne le support informatique utilisé lors du processus budgétaire. Le développement des ERP et des différents logiciels pourrait laisser croire à une importante automatisation du processus. Notre étude exploratoire montre pourtant que, dans les faits, le processus de construction budgétaire repose largement sur des tableurs et que le contrat budgétaire est toujours sur un « document Excel ». Concernant le suivi, des progiciels intégrés sont parfois utilisés, mais il semble que cela finisse toujours par une présentation sur tableur. Ainsi, l'automatisation du processus budgétaire est largement laissée de côté dans la suite de notre étude pour privilégier l'étude des comportements des acteurs dans le processus budgétaire. Il nous semble que sur ce point l'opinion émise par Anthony il y a plus de cinquante ans reste d'actualité :

*« Les ordinateurs et les modèles mathématiques ne peuvent être l'essence du contrôle de gestion. En contrôle de gestion, le jugement et le ressenti sont dominants, or, dans les ordinateurs, ils sont nécessairement absents. » (Anthony, 1965, p. 115)*

*L'étude exploratoire (menée sur onze entreprises), guidée par le cadre théorique retenu (le contrôle organisationnel) et par la revue de littérature menée dans le premier chapitre, permet de mettre en évidence onze dimensions importantes pour caractériser le processus budgétaire.*

Dimensions	Attributs
<b>Finalisation</b>	
Participation	Faible / forte influence des responsables opérationnels sur leurs objectifs budgétaires
Type de négociation	Faiblement ou fortement opérationnelle
Difficulté des objectifs / slack	Faible / forte difficulté des objectifs
<b>Pilotage</b>	
Suivi des écarts	Importance faible / forte accordée aux écarts qui apparaissent
Révisions budgétaires	Pas de révisions budgétaires / nombreuses révisions budgétaires
<b>Post évaluation</b>	
Evaluation budgétaire	Lien faible / fort entre évaluation et atteinte des objectifs budgétaires
<b>Dimensions transversales</b>	
Implication de la direction / hiérarchie	Faible / forte implication de la hiérarchie
Niveau de détail	Faible / fort niveau de détail
Formalisation du processus	Faible / forte

**Tableau 2.13- Dimensions retenues pour modéliser le processus budgétaire**

*On ne peut prétendre que ce qui apparaît dans ce modèle soit une représentation complète du processus budgétaire. Toutefois, ce sont les éléments qui ressortent le plus explicitement de notre investigation théorique et des éléments empiriques collectés.*

*Comment opérationnaliser ces dimensions ? Comment les traduire en indicateurs permettant leur mesure ? La quatrième section donne des éléments pour répondre à ces questions.*

## **Section 4. Opérationnalisation des concepts**

L'objectif de cette section est de proposer une opérationnalisation qui permette de mesurer le modèle théorique identifié dans la section précédente par l'intermédiaire d'un questionnaire. Nous allons donc chercher à quantifier les pratiques budgétaires. Ceci suppose de s'intéresser à des choses mesurables et peut-être de passer à côté de choses importantes. En effet, « Une bonne analyse ou même une description juste, claire, pleine d'intuition, collant au réel, éclairant les processus, les explicitant, est toujours préférable à deux pages de chiffres démontrant ce que tout le monde savait déjà. Mais pourquoi opposer le médiocre sociologue mathématicien, au génial sociologue littéraire ? A médiocrité égale, on pourrait sans doute utiliser les travaux du premier, mais pas ceux du second » (Grawitz, 2001, p. 374).

Au plan pratique, le problème majeur au moment de la construction du questionnaire, est de passer du niveau théorique au niveau des questions (Singly, 2001), c'est-à-dire de traduire les relations théoriques en relations empiriques observables (Evrard *et al.*, 2003). Ceci implique de transformer les concepts en indicateurs pour pouvoir les mesurer et de trouver une « bonne mesure » du phénomène sous-jacent.

La question qui se pose est alors la suivante : qu'est-ce qu'une bonne mesure ? La réponse à cette question sera partiellement traitée dans la première partie de cette section, toutefois, nous y reviendrons dans le quatrième chapitre de manière plus technique. La deuxième partie est consacrée à l'opérationnalisation du modèle proposé dans la section précédente.

### **1. Qu'est-ce qu'une bonne mesure ?**

La revue de littérature et les données qualitatives recueillies nous ont permis d'identifier des dimensions, des concepts que l'on peut considérer comme des construits c'est-à-dire des « représentations de quelque chose qui n'existe pas en tant que dimension observable du comportement » (Hinkin, 1998, p. 104).

La mesure obtenue après opérationnalisation ne fait qu'approcher la « vraie mesure » du concept (Evrard *et al.*, 2003) : il y a une relation épistémique entre un phénomène et sa mesure (Evrard *et al.*, 2003). Ces deux éléments s'articulent de la manière suivante :

*Mesure obtenue* = « vraie » valeur + erreur systématique + erreur aléatoire

L'erreur aléatoire correspond à la fiabilité (ou fidélité) de la méthode de mesure. Pour être fiable, une méthode de mesure « doit permettre à des observateurs différents de faire des mesures concordantes d'un même sujet, ou [...] à un observateur d'établir des mesures similaires d'un même sujet à des moments différents » (Drucker-Godard *et al.*, 1999, p. 266).

Madeleine Grawitz propose une histoire qui permet de mieux comprendre cette notion de fidélité (aussi appelée fiabilité) :

« Imaginons un père de famille qui, chaque année, [...] mesure ses enfants à l'aide d'un mètre à mesurer en tissu, et fait une petite marque au mur. Si la mère se livre à la même opération en utilisant le même mètre et obtient pour chacun des enfants le même nombre de centimètres que le père on dira que la mesure est fidèle » (Grawitz, 2001, p. 368).

Pour vérifier et améliorer la fiabilité de l'instrument, quatre méthodes sont possibles (Drucker-Godard *et al.*, 1999 ; Evrard *et al.*, 2003) :

- test / re-test (poser la même question aux mêmes sujets à des instants différents)
- « split half » (utilisation du même instrument de mesure avec des sujets différents)
- échelles multiples (plusieurs questions permettent de mesurer le même phénomène).

Pour des raisons pratiques, la dernière méthode sera utilisée dans cette thèse. Ainsi, pour chaque construit, nous poserons plusieurs questions qui permettent d'opérationnaliser le même construit.

L'erreur systématique correspond à la validité de l'instrument de mesure. Pour être valide, celui-ci doit « d'une part mesurer ce qu'on lui demande de mesurer et d'autre part donner des mesures exactes de l'objet étudié » (Drucker-Godard *et al.*, 1999, p. 266). Poursuivons notre histoire de mesure des enfants :

« Imaginons maintenant que le mètre, manié par le père, la mère, le frère aîné ou la grand-mère, donne les mêmes résultats, indépendamment de la personne qui l'utilise, mais ce mètre est usé et les deux premiers centimètres manquent. Dans ce cas, il mesure bien toujours des centimètres, il est manifestement fidèle mais les résultats ne seront pas justes, les enfants mesureront tous deux centimètres de plus que dans la réalité. L'outil, le mètre n'est pas valide » (Grawitz, 2001, p. 368).

Divers types de validité peuvent être distingués :

- la validité logique (ou de consensus) porte sur l'acceptation de la méthode de mesure par la communauté scientifique. Elle correspond à la validité de contenu c'est-à-dire à l'adéquation du contenu au domaine du construit (Darpy, 2001) ;
- la validité convergente nécessite la vérification du niveau de corrélation entre les items mesurant un même concept ;
- la validité discriminante consiste à s'assurer que les indicateurs mesurant des phénomènes différents sont faiblement corrélés entre eux ;

- la validité prédictive concerne la capacité d'un instrument à respecter les prédictions en ce qui concerne les liens du concept avec les autres concepts (Venkatraman et Grant, 1986).

Un construit peut être fiable et non valide (et inversement) (Evrard *et al.*, 2003, p. 303) même si la fiabilité est généralement considérée comme nécessaire à la validité.

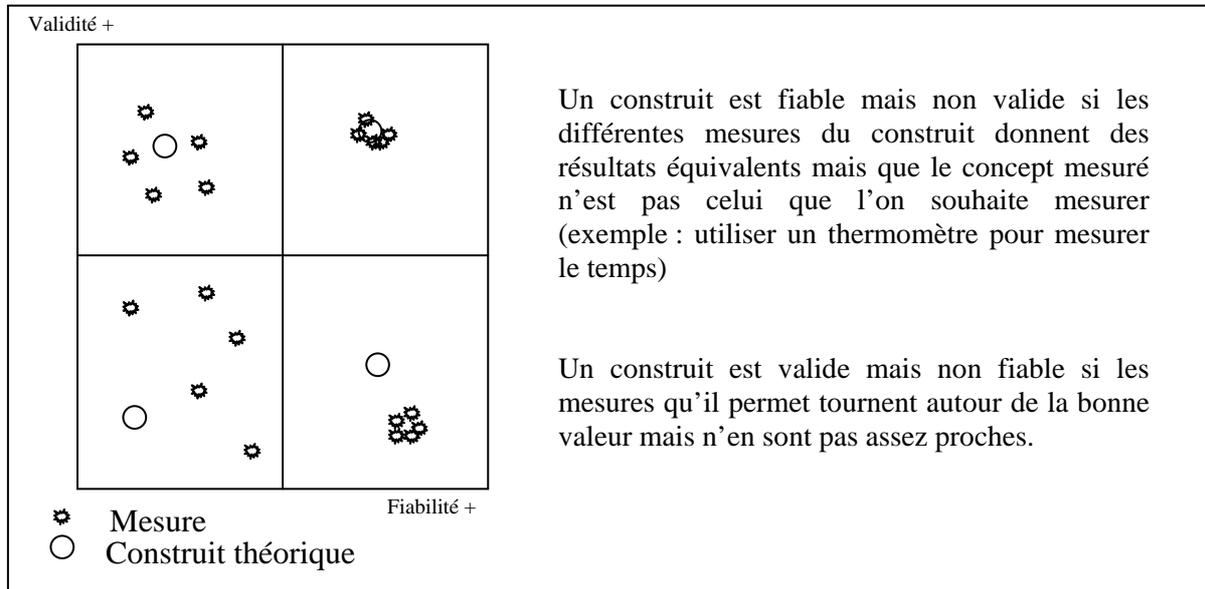


Figure 2.2-Fiabilité et validité d'une mesure (Evrard *et al.*, 2003, p. 303)

On peut résumer les différences entre la fiabilité (ou fidélité) et la validité de la manière suivante :

« La fidélité implique la permanence des qualités de l'outil, la régularité de son emploi. Elle cherche un indice favorable, un espoir de vérité dans la similitude des résultats obtenus par diverses personnes. La validité, elle, implique l'exactitude du résultat par rapport à l'objectif cherché, la correspondance avec la réalité choisie » (Grawitz, 2001, p. 369).

Un troisième critère concernant la qualité d'une mesure est sa précision, c'est-à-dire « sa sensibilité aux variations qu'il doit enregistrer » (Grawitz, 2001, p. 369). Ceci signifie que l'instrument doit permettre de différencier les individus ou les organisations observés.

Cette section doit permettre de s'assurer de la validité logique ou de contenu des construits proposés. Ceci nécessite une bonne correspondance entre les questions posées et les construits définis et « suppose une définition de la caractéristique soumise à la mesure » (Grawitz, 2001, p. 369). Il faut ensuite proposer des indicateurs, des « donnée[s] observable[s] permettant d'appréhender les dimensions, la présence ou l'absence de tel attribut dans la réalité étudiée » (Grawitz, 2001, p. 388).

Pour vérifier cette validité logique de l'opérationnalisation retenue, nous allons, pour chaque dimension :

- rappeler la définition retenue ;

- présenter les différentes échelles existantes sur le sujet et leurs caractéristiques en termes de fiabilité et de validité lorsqu'elles sont discutées dans la littérature ;
- présenter l'échelle retenue.

Les échelles retenues s'inspirent des échelles existantes lorsque cela est possible<sup>48</sup>. Il y a cependant assez peu d'échelles normalisées et acceptées en contrôle de gestion, ces échelles sont donc adaptées à notre recherche et au contexte français<sup>49</sup>.

Le critère utilisé pour choisir les échelles est leur capacité à opérationnaliser le concept sous-jacent et leur « faisabilité opérationnelle » (Angot et Milano, 1999, p. 180). La faisabilité opérationnelle d'une échelle correspond notamment à sa facilité de lecture (nombre d'items), de compréhension (vocabulaire utilisé) et à sa sensibilité (capacité à enregistrer des variations assez fines du concept mesuré). Ces éléments ont été appréciés relativement aux données recueillies pendant l'étude exploratoire.

Chaque construit est opérationnalisé par plusieurs questions dont les réponses sont données sur une échelle de 1 à 5. Ces échelles sont « catégoriques » et « ordonnées » avec des intervalles égaux entre catégories. Ce sont donc des variables d'intervalle que l'on peut traiter comme des variables quantitatives, ce qui en simplifiera l'analyse (Evrard *et al.*, 2003, p. 284).

## 2. Echelles de mesure des pratiques budgétaires

Les échelles de mesure retenues pour caractériser les pratiques budgétaires sont exposées dans ce paragraphe. Nous présentons aussi des « questions complémentaires » qui ne font pas partie du modèle de mesure, mais doivent nous aider à interpréter et préciser les résultats.

La construction de ces échelles s'appuie sur des échelles existantes, les échelles utilisées sont présentées dans l'annexe 2.1.

La participation budgétaire a été définie comme le niveau d'implication et d'influence des responsables opérationnels sur la définition de leur budget et de leurs objectifs budgétaires.

La plupart des études qui mesurent la participation s'appuient sur l'échelle de Milani (1975). L'échelle de Milani est adaptée aux opérationnels : des questions leur sont posées pour apprécier leur influence sur leur budget. Elle se compose de six questions qui couvrent divers aspects de la participation.

L'échelle de Sweringa et Moncur (1975) reprise par quelques études se compose de cinq items sous forme d'échelle de Likert qui recourent pour une large part l'échelle de Milani.

---

<sup>48</sup> L'annexe 2.1 propose une revue de littérature des échelles utilisées pour construire notre modèle de mesure.

<sup>49</sup> De manière générale, « l'utilisation d'échelles éprouvées dans d'autres contextes que celui de la création, ne saurait dispenser le chercheur de la vérification de sa validité dans le cadre de sa recherche. » (Baumard *et al.*, 1999, p. 227).

L'échelle de Simons (1987a) se compose d'un item unique. Celle-ci a été utilisée auprès de dirigeants et de directeurs financiers. Elle suppose qu'une forte participation passe par un consensus sur les décisions budgétaires entre les managers alors qu'un budget non participatif est autoritairement décidé par la direction.

Nous choisissons d'opérationnaliser la participation en retenant quatre questions proches de celles proposées par Milani. Notre étude exploratoire nous a montré l'importance de l'organisation du processus budgétaire pour exprimer le niveau de participation des opérationnels : du bas vers le haut / du haut vers le bas. Nous ajoutons donc une cinquième question, mêlant l'organisation de la participation (*top-down* / *bottom-up*) et le niveau d'influence respective de la direction et des directeurs opérationnels sur les objectifs budgétaires, ce qui se rapproche de l'échelle proposée par Simons (1987a).

1. Les objectifs budgétaires sont décidés de manière...
  - Top-down (les objectifs budgétaires sont à 80%, ou plus, décidés par la direction)
  - Plutôt top-down (les objectifs budgétaires sont décidés entre 60 et 80% par la direction)
  - Partagée (les objectifs budgétaires sont décidés de manière égale par la direction et les responsables opérationnels)
  - Plutôt bottom-up (les objectifs budgétaires sont décidés entre 60 et 80% par les responsables opérationnels)
  - Bottom-up (les objectifs budgétaires sont à 80% ou plus décidés par les responsables opérationnels)
2. Quelle est la part prise par les opérationnels dans le travail d'élaboration des prévisions budgétaires ?
3. Les responsables opérationnels participent largement à l'élaboration de leur budget
4. Les responsables opérationnels ont une influence déterminante sur leurs objectifs budgétaires
5. Les chiffres budgétaires traduisent les priorités des opérationnels

#### Encadré 2.2- Participation : échelle de mesure

Des questions complémentaires pour mieux comprendre le phénomène de participation sont posées :

- Quelle est la part prise par chacun dans le travail d'élaboration des prévisions budgétaires ? (Pas du tout importante, Peu importante, Assez importante, Importante, Très importante)
- Contrôle de gestion
  - Marketing, stratégie
  - Commerciaux

#### Encadré 2.3- Participation : questions diverses

Il n'existe pas d'échelle dans la littérature permettant de mesurer le construit « type de négociation budgétaire ». Ittner et Larckert (1997) dans leur étude sur le lien entre stratégie de qualité et outils de contrôle posent cependant des questions qui peuvent nous aider à formuler nos items. De même, Berland (2002b) propose de questionner l'articulation entre budgets et plans d'action (plans d'action avant ou après) et les éléments pris en compte dans le contrat budgétaire.

Notre étude exploratoire et la revue de littérature nous incitent donc à proposer une échelle de mesure composée de cinq items qui concernent :

- L'articulation budgets / plans d'action ;
- L'importance des plans d'action (deux questions) ;
- La correspondance entre budgets et plans d'action ;
- La nature des engagements pris (nous considérons que plus il y a d'indicateurs opérationnels, plus la négociation est de type opérationnel).

1. Les plans d'action... Sont établis avant de faire les budgets / Sont établis après avoir fait les budgets / Il n'y pas de plans d'action formalisés<sup>50</sup>
2. Quelle est l'importance des plans d'action à réaliser dans la budgétisation et dans le budget qui en résulte ?
3. Nature des engagements pris dans le cadre budgétaire (plusieurs réponses possibles)<sup>51</sup> : Indices de satisfaction clientèle, Objectifs de gain de productivité, Objectifs de parts de marché, Objectifs de résultat d'avancement de plan d'action, Objectifs de qualité
4. L'élaboration de plans d'action est une étape majeure du processus budgétaire
5. Lors de la négociation, chaque modification significative du budget est accompagnée d'une modification des plans d'action qui le sous-tendent

**Encadré 2.4- Type de négociation budgétaire : échelle de mesure**

L'hypothèse sous-jacente à l'échelle retenue est que le type de négociation (financière / opérationnelle) peut être inférée à partir de l'importance qui est donnée aux éléments concrets de nature opérationnelle dans le budget (plans d'action, objectifs opérationnels). On pourrait cependant imaginer que la discussion soit très opérationnelle sans qu'il y en ait de trace formelle. Du fait de la nature du processus budgétaire (qui implique de nombreuses personnes, fait l'objet de plusieurs discussions, sert de référence dans le temps), il nous semble cependant que le meilleur indice de ce qui pourrait constituer une négociation sur des éléments opérationnels est qu'il y ait eu une certaine formalisation de ces éléments. En effet, si ces éléments restent uniquement oraux et non formalisés, ils finissent par être oubliés et ne sont plus centraux dans la discussion.

D'autres questions nous permettant de mieux comprendre la négociation budgétaire seront posées :

---

<sup>50</sup> Cette question sera retraitée pour en faire une échelle de 1 à 5. Ainsi, nous attribuerons à la réponse « il n'y a pas de plans d'action formalisés », la valeur 1. A la réponse « sont établis après les budgets », nous attribuerons la valeur 3 et la valeur 5 à la réponse « sont établis avant de faire les budgets ».

<sup>51</sup> Cette question sera retraitée pour en faire une échelle de 1 à 5. La valeur prise sera fonction du nombre d'engagements de type opérationnel pris. Pour 0 engagement, la valeur 1 sera attribuée, pour 1 engagement la valeur 2 et ainsi de suite jusqu'à 5.

Avant le lancement du processus budgétaire une lettre de cadrage ou de fixation d'objectifs est-elle émise ? Oui / Non

Si oui, quels éléments sont contenus dans cette lettre de cadrage (plusieurs réponses possibles) ?

- Éléments généraux sur le déroulement du processus budgétaire (procédure)
- Objectifs opérationnels (qualité, satisfaction) ou stratégiques (PDM, CA, diminution des coûts)
- Hypothèses sur l'environnement (cours des devises, des matières premières, etc.)
- Objectifs d'amélioration de la marge ou du résultat
- Autre (précisez)

Les ressources affectées aux nouveaux projets font-elles l'objet d'un budget qui leur est spécialement dédié ? Oui / Non

Quelle est l'importance des objectifs financiers à atteindre dans la budgétisation et dans le budget qui en résulte ? (Pas du tout importants, Peu importants, Assez importants, Importants, Très importants)

Nature des engagements pris dans le cadre budgétaire (plusieurs réponses possibles)

- Objectifs de chiffre d'affaires
- Objectifs de marge
- Objectifs de coût
- Objectifs de création de valeur (EVA ou autre)
- Objectifs de rentabilité

Autre (précisez)

(Pas d'accord (1) / D'accord (5))

Le budget n+1 est fortement inspiré du réel de l'année n (ou du budget n)

La somme des objectifs budgétaires alloués aux opérationnels et aux fonctionnels correspond aux objectifs négociés avec le groupe ou l'actionnaire

Le budget reprend les chiffres de la première année du plan

#### Encadré 2.5- Négociation budgétaire : questions diverses

Les concepts de difficulté des objectifs et de *slack* sont considérés comme équivalents en ce qui concerne leur mesure. La mesure proposée par Onsi (1973) pour le *slack* est celle qui est la plus reprise. Elle est composée de quatre items : le premier a trait à la difficulté des objectifs, le second aborde la différence entre les objectifs fixés en interne et ceux qui sont acceptés en externe par un manager, le troisième et le quatrième portent sur l'acceptation et l'attitude vis-à-vis du *slack*.

Simons (1987a) propose deux items :

- le premier est relatif à la précision des objectifs prévus, c'est une mesure de la difficulté des objectifs évaluant *ex post* la réalisation des prévisions ;
- le second porte sur l'appréciation des objectifs : sont-ils serrés ou relâchés ?

Nohria et Gulati (1996) et Blanchette et Cadieux (2002) demandent aux managers de chiffrer eux-mêmes le *slack* en pourcentage du budget.

Van Der Stede (2001) utilise une mesure de cinq items dont l'alpha de Cronbach est de 0,68 et qui s'inspire de l'échelle d'Onsi.

L'échelle retenue comprend cinq items. Elle reprend pour partie les items d'Onsi en y ajoutant deux mesures chiffrées de la difficulté des objectifs (dont l'une reprend la question de

Blanchette *et al.* (2002) et l'autre opérationnalise les constats de Merchant et Manzioni (1989)).

1. En moyenne quel est le % du budget des responsables opérationnels qui est disponible pour des événements imprévus ou des projets non déterminés ? (\*)<sup>52</sup>
    - moins de 1%
    - entre 1 et 5%
    - entre 5 et 10%
    - entre 10 et 15%
    - plus de 15%
  2. Quelle est la probabilité moyenne pour un responsable budgétaire d'atteindre son objectif budgétaire ? (\*)
    - inférieure à 50%
    - de 50 à 60%
    - de 60 à 80%
    - de 80 à 90%
    - plus de 90%
  3. Les objectifs budgétaires sont atteints : (\*)
    - Jamais
    - Rarement
    - Occasionnellement
    - Souvent
    - Très souvent
- Pas d'accord (1) / D'accord (5)
4. Les objectifs budgétaires des responsables opérationnels sont faciles à atteindre (\*)
  5. Les objectifs budgétaires des responsables opérationnels supposent une forte productivité et/ou une bonne gestion des coûts dans leur entité

#### Encadré 2.6- Difficulté des objectifs budgétaires : échelle de mesure

Le suivi des écarts fait référence à l'importance accordée aux écarts qui apparaissent en cours d'année. En dépit du caractère central de ce thème (le budget est d'abord un outil de contrôle par exception), seules deux échelles ont été trouvées dans la littérature.

Brownell (1983) propose une échelle à neuf items, qui a pour but de comparer l'effet sur la performance du différentiel d'attention porté aux variances favorables face aux variances défavorables. Van Der Stede (2001) propose une échelle à quatre items sur les déviations en cours d'année.

A partir de ces deux échelles, nous proposons une échelle à trois items qui porte sur l'importance accordée aux écarts et sur les actions requises lorsque ces écarts apparaissent.

---

<sup>52</sup> (\*) Signifie que l'item sera « inversé » pour correspondre au sens général du concept opérationnalisé (1→ 5, 2→4, 3→3, 4→2, 5→1).

Dans votre entreprise, pendant l'exercice budgétaire... (D'accord / Pas d'accord)

1. Une grande importance est accordée aux écarts budgétaires
2. Des actions correctives doivent être proposées par les responsables lorsqu'un écart entre le réel et le budget apparaît en cours d'exercice
3. Les écarts budgétaires donnent lieu à des discussions entre la direction et les responsables concernés

**Encadré 2.7- Suivi des écarts : échelle de mesure**

Un élément est assez primordial pour comprendre le rôle du budget en phase de pilotage : son rôle en matière de droit d'engagement. Il semble aussi intéressant de connaître la fréquence du calcul des écarts. Ces questions seront insérées comme questions complémentaires.

Une fois négocié, le budget donne un droit d'engagement (pas d'accord / d'accord)

Quelle est la fréquence du calcul des écarts budgétaires ? (hebdomadaire / bi-mensuelle / mensuelle / trimestrielle / jamais)

**Encadré 2.8- Suivi des écarts : questions complémentaires**

Le construit « révisions budgétaires » correspond à la possibilité de faire évoluer le budget pendant l'année et de le réactualiser en fonction des besoins. Il est encore assez peu présent dans la littérature. Nous en proposons une opérationnalisation en quatre items à partir des travaux de Merchant (1981), Brownell et Merchant (1990), Van Der Stede (2001) et Shih et Yong (2001).

1. Quel est le nombre de révisions budgétaires chaque année ?<sup>53</sup>

Dans votre entreprise pendant l'exercice budgétaire... (D'accord / Pas d'accord)

2. Les objectifs budgétaires ne peuvent être changés pendant l'année (\*)
3. Les budgets font l'objet de ré-estimations régulières pour tenir compte de l'évolution de l'environnement
4. Les responsables opérationnels ne peuvent dépasser les dépenses prévues dans leur budget même si l'activité est plus importante que prévue (\*)

**Encadré 2.9- Révisions budgétaires : échelle de mesure**

Nous ne reprenons pas la mesure traditionnelle du *RAPM* qui n'est pas totalement adaptée à notre objet et dont les études récentes montrent les ambiguïtés. Nous mesurons simplement l'importance accordée aux résultats budgétaires pour évaluer et rémunérer la performance.

Diverses échelles sont proposées dans la littérature :

- la mesure de Swieringa et Moncur (1975) est utilisée par Bruns et Waterhouse (1975), Kenis (1979) et Merchant (1981) ;
- la mesure de Dermer (1975) reprise par Merchant (1981)
- l'échelle de Birnberg et Snodgraas (1988) ;
- l'échelle de Kimmel & Kren (1995) propose d'évaluer l'importance de l'évaluation budgétaire de manière chiffrée ;

<sup>53</sup> Cette question sera recodée pour répartir les réponses en cinq classes dont les fréquences suivent une loi normale.

- l'échelle de Van Der Stede (2001) adaptée aux managers de business unit appartenant à un groupe.

Deux types d'échelles existent :

- les échelles dans lesquelles on demande aux managers leurs impressions en ce qui concerne l'utilisation du budget dans leur évaluation ;
- une mesure, qui peut être considérée comme plus objective, proposée par Kimmel et Kren (1995) demande aux managers d'évaluer la part des primes reçues liées au budget en pourcentage.

Ces échelles sont pour la plupart adaptées pour être posées aux personnes qui sont évaluées (sauf Birnberg et Snodgraas (1988)).

Nous proposons six items : deux items chiffrés, les autres plus subjectifs. Ces items sont adaptés de manière à ce qu'un directeur administratif et financier ou un contrôleur de gestion puisse répondre aux questions pour les directeurs opérationnels de son entreprise.

Dans votre entreprise de manière générale... (D'accord / Pas d'accord)

1. La performance des responsables opérationnels est d'abord jugée sur leur capacité à atteindre leurs objectifs budgétaires
2. Ne pas atteindre ses objectifs budgétaires reflète une mauvaise performance
3. Ne pas atteindre ses objectifs budgétaires a un impact important sur l'évaluation de la performance des responsables opérationnels
4. Les primes des responsables opérationnels dépendent largement de l'atteinte des objectifs budgétaires
5. Quel pourcentage de la prime accordée aux managers est lié aux objectifs budgétaires ?
  - 0 à 20 %
  - 20 à 40 %
  - 40 à 60 %
  - 60 à 80 %
  - 80 à 100 %
6. En moyenne, quel pourcentage du salaire des responsables opérationnels les primes représentent-elles ?<sup>54</sup>
  - 0 à 10 %
  - 10 à 20 %
  - 20 à 30 %
  - 30 à 50 %
  - plus de 50 %

**Tableau 2.14- Evaluation budgétaire : échelle de mesure**

La question de l'implication de la direction et, plus généralement de la hiérarchie, dans le processus budgétaire a connu un regain d'intérêt avec les travaux de Simons. L'opérationnalisation de ce thème dans le cadre de questionnaires a commencé à la fin des années 1990. Aujourd'hui, les recherches sur ce sujet se multiplient. Nous proposons une

<sup>54</sup> Cette question sera recodée pour évaluer la part des primes liées au budget dans le salaire des responsables opérationnels. Le recodage s'effectuera en multipliant le score (sur une échelle de 1 à 5) donné à cette question par le score (sur une échelle de 1 à 5) donné à la question précédente (Quel pourcentage de la prime accordée aux managers est lié aux objectifs budgétaires ?). Ce produit sera ensuite discrétisé pour répartir les réponses en cinq classes suivant une loi normale.

échelle constituée de sept items (qui reprend pour partie les travaux d'Abernethy et Brownell (1999) et de Davilla (2000)) : deux de ces items sont relatifs à l'implication de la direction lors de la construction du budget, cinq portent sur l'intensité et la fréquence de l'utilisation du budget pour le suivi.

1. Le processus budgétaire fait l'objet d'une attention fréquente et régulière de la part de la hiérarchie
2. Le processus budgétaire fait l'objet d'une attention fréquente des managers à tous les niveaux
3. La hiérarchie utilise l'information budgétaire comme un moyen de questionner et de débattre les décisions et actions des responsables opérationnels
4. Pendant l'exercice budgétaire, l'évolution des budgets donne lieu à des discussions entre la hiérarchie et les responsables opérationnels même s'il n'y a pas d'écarts entre le réel et le budget
5. Le directeur général utilise le processus budgétaire pour discuter avec ses subordonnés des changements qui se déroulent dans l'entreprise
6. Pendant l'élaboration des budgets, il y a de nombreuses interactions entre la hiérarchie et les directeurs opérationnels
7. Quelle est la part prise par la direction dans le travail d'élaboration des prévisions budgétaires ?

**Encadré 2.10- Implication de la direction : échelle de mesure**

Une question supplémentaire est posée concernant la fréquence du suivi des écarts par la direction :

Quelle est la fréquence du suivi des écarts budgétaires par le directeur général ? (hebdomadaire / bi-mensuelle / mensuelle / trimestrielle / jamais)

**Encadré 2.11- Implication de la direction : question complémentaire**

Le niveau de détail est une notion considérée comme centrale par les contrôleurs de gestion mais peu présente dans la littérature. Nous l'opérationnalisons par quatre items : trois questions portent sur les impressions des répondants quant au niveau de détail retenu et une question factuelle est relative au nombre de lignes budgétaires négociées.

1. Combien de lignes ou postes budgétaires sont négociés avec les responsables opérationnels en moyenne ?
  - 1 à 5
  - 5 à 10
  - 10 à 20
  - 20 à 30
  - plus de 30
2. La négociation budgétaire se fait sur des budgets très détaillés (D'accord / Pas d'accord)
3. Le suivi des écarts au budget de chaque responsable opérationnel se fait ligne par ligne (poste par poste)
4. Les rapports de suivi budgétaire ne sont pas très détaillés et ne comprennent que des données agrégées (\*)

**Encadré 2.12- Niveau de détail : échelle de mesure**

Pour interpréter le niveau de détail, des questions sont ajoutées sur la taille des sections budgétaires et le découpage temporel du budget.

- En moyenne, une section budgétaire concerne :
- 1 à 20 personnes
  - 20 à 50 personnes
  - 50 à 100 personnes
  - 100 à 200 personnes
  - plus de 200 personnes
- Quel est le plus petit découpage temporel du budget retenu ?
- Annuel
  - Semestriel
  - Trimestriel
  - Mensuel
  - Plus que mensuel

**Encadré 2.13- Niveau de détail : questions supplémentaires**

Sur le thème de la formalisation du processus budgétaire, nous proposons deux items (inspirés de Simons (1987a) et de Ueno et Sekaran (1992)) : le premier item est relatif à la formalisation en elle-même et le deuxième à la standardisation entre les différents centres de responsabilité.

1. Des normes détaillées encadrent la construction du budget (le processus budgétaire est très normalisé)
2. Le processus budgétaire est le même pour tous les centres de responsabilité

**Encadré 2.14- Formalisation du processus budgétaire : échelle de mesure**

Pour compléter ces données sur la formalisation, nous ajoutons une question sur l'évolution du processus :

Y a-t-il eu des évolutions dans le processus d'élaboration et de suivi budgétaire pendant les 5 dernières années ?  
Non / Oui mais à la marge / Oui mais peu importantes / Oui assez importantes / Oui très importantes

**Encadré 2.15- Formalisation du processus budgétaire : questions complémentaires**

*Dans cette section, une analyse de la littérature et les données issues de l'étude exploratoire ont permis de proposer des échelles de mesure pour les neuf dimensions du processus budgétaire. Des questions supplémentaires ont été proposées afin d'aider l'interprétation des résultats. Au total, le modèle de mesure est constitué de 41 questions.*

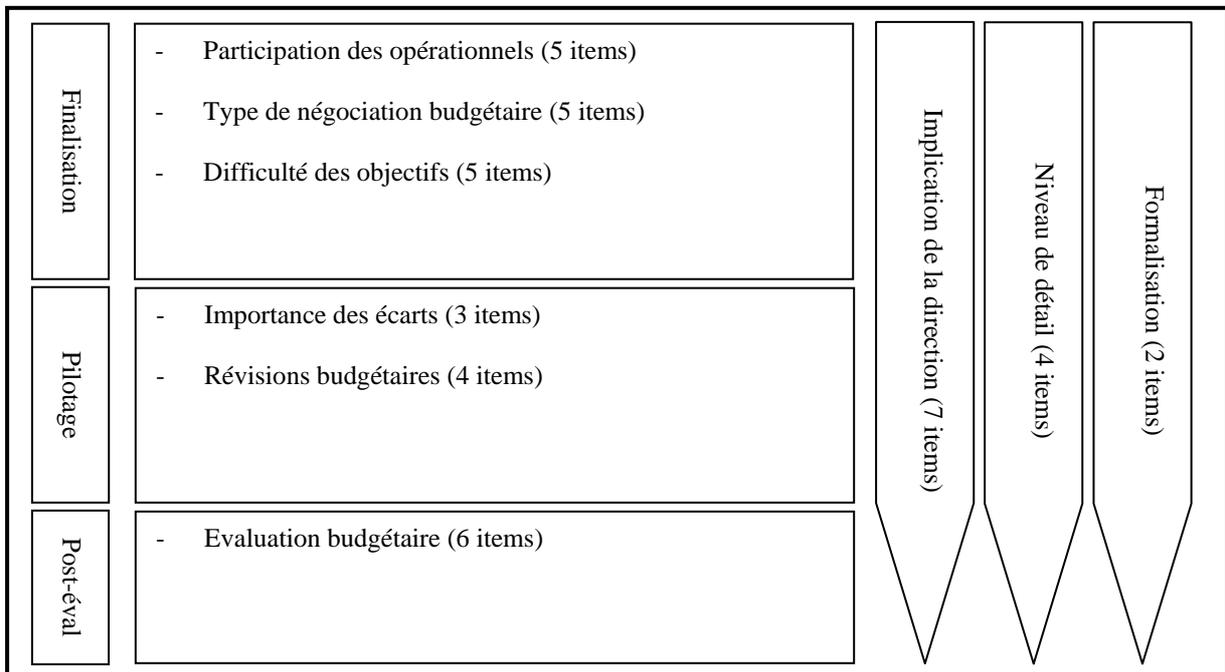
## Conclusion

Dans ce chapitre, nous avons confronté les concepts exposés dans le premier chapitre aux pratiques budgétaires d'entreprises diverses. A partir de cette confrontation, un modèle de représentation des pratiques budgétaires est proposé. Ce modèle s'articule autour des trois phases temporelles du contrôle de gestion : finalisation, pilotage et post-évaluation (Bouquin, 2001).

De l'analyse menée, neuf dimensions semblent permettre de caractériser le budget d'une entreprise : la participation, le type de négociation budgétaire, la difficulté des objectifs, l'importance des écarts, le nombre de révisions budgétaires, l'évaluation budgétaire, l'implication de la direction, le niveau de détail et la formalisation du processus.

Pour chacune des dimensions proposées, une opérationnalisation à l'aide des échelles de mesure utilisées dans la littérature et de l'étude exploratoire a été menée. Celle-ci se traduit, pour chaque dimension, par deux à sept questions utilisables dans le cadre d'un questionnaire.

Le modèle de mesure retenu pour caractériser les pratiques budgétaires peut être représenté graphiquement :



**Figure 2.3 : Modèle de mesure des pratiques budgétaires**

Ce modèle de mesure comprend neuf dimensions opérationnalisées par 41 variables. L'objectif de la deuxième partie de cette thèse sera de valider le modèle de mesure construit et de voir si certaines des dimensions mises en évidence varient ensemble. Cette démarche nous permettra ainsi de mettre à jour des groupes de pratiques et de proposer une typologie.



## **PARTIE 2- PRATIQUES BUDGETAIRES : DESCRIPTION, MESURE ET CLASSEMENT**

La première partie a permis de proposer une modélisation des pratiques budgétaires issue de la littérature et d'une étude exploratoire. Elle a également permis d'identifier des questions permettant d'opérationnaliser cette modélisation.

Dans cette seconde partie, nous décrivons les pratiques budgétaires à partir de données collectées auprès de 286 entreprises (chapitre 3). Nous constatons qu'il y a une grande diversité dans ces pratiques, mais aussi, que certaines des idées les plus largement répandues sur le budget ne semblent pas traduire les situations vécues en entreprise.

Nous explorons ensuite la validité statistique du modèle de mesure issu de la littérature et du terrain (chapitre 4). En utilisant la méthodologie traditionnellement appliquée pour développer des échelles de mesure, nous proposons de ne retenir que les questions qui apparaissent les plus statistiquement significatives pour opérationnaliser les concepts identifiés. Cette investigation statistique nous permet d'améliorer la modélisation initialement proposée. En effet, ce travail n'est pas uniquement technique et statistique. Examiner la validité empirique d'un concept, c'est aussi l'améliorer :

« Vous pouvez faire ce constat -selon lequel les propriétés d'un concept ne sont pas toujours toutes co-présentes comme nous aimerions qu'elles le soient- le tremplin d'une expansion et d'un enrichissement de votre théorie du monde » (Becker, 2002, p. 205).

Enfin, dans le cinquième chapitre, nous construisons, à partir de notre échantillon, une taxinomie en regroupant les entreprises qui ont des pratiques budgétaires similaires. L'interprétation de cette taxinomie à l'aide des rôles et critiques associés au budget aboutit à la proposition d'une typologie des pratiques budgétaires.



## **Chapitre 3. Diversité des pratiques budgétaires : statistiques descriptives**

*Quelles sont les pratiques budgétaires des entreprises en France ? Sont-elles similaires ou diverses ? Correspondent-elles aux présupposés des manuels de contrôle de gestion ? Correspondent-elles aux présupposés des consultants et des managers ? Ont-elles évolué ? Sont-elles différentes de celles d'autres pays ?*

Difficile de répondre à ces questions. Il existe, en effet, assez peu de données tirées de larges échantillons sur ce thème en France.

Avant de mener des analyses statistiques plus élaborées (sur l'opérationnalisation des concepts et leurs liens avec des facteurs explicatifs), nous présentons donc de manière descriptive les réponses obtenues à un questionnaire administré à 286 directeurs administratifs et financiers et contrôleurs de gestion concernant leurs pratiques budgétaires.

Après avoir présenté l'échantillon et le mode de collecte des données recueillies par questionnaire (Section 1), nous mènerons une analyse descriptive des réponses données par les participants à l'enquête (Section 2). Enfin, nos résultats seront comparés avec les résultats d'autres enquêtes sur le même thème.

### **Section 1. Mode de collecte de données et échantillon**

Le choix des questions à poser pour opérationnaliser les différentes dimensions du budget a été exposé au chapitre précédent. Des contraintes inhérentes à la construction de tout questionnaire ont été prises en compte dans la formulation de ces questions. Elles sont présentées dans un premier temps. Nous discutons ensuite du pré-test effectué sur le questionnaire (2), de la population visée (3) et de l'échantillon final (4).

#### **1. Construction du questionnaire**

Lors de la constitution d'un questionnaire, deux problèmes apparaissent. *Comment poser les questions ? Quelle organisation interne du questionnaire retenir ?*

Pour le choix des questions, il est d'usage d'essayer de respecter quelques règles (Dillman, 1999, p. 44 ; Grawitz, 2001 ; Singly (de), 2001).

Critères à respecter	Questions à se poser
<ul style="list-style-type: none"> <li>- ne mettre qu'une question par question</li> <li>- éviter les négations dans les questions</li> <li>- choisir des mots simples</li> <li>- faire des phrases courtes</li> <li>- éviter de faire faire des calculs aux répondants</li> <li>- aider la mémoire en proposant des catégories pour les réponses difficiles</li> </ul>	<p>La question demande-t-elle une réponse ? Dans quelle mesure les personnes interrogées peuvent-elles fournir une réponse ? Les personnes peuvent-elles se souvenir des événements qui leur permettent de répondre aux questions ? Les répondants peuvent-ils révéler l'information demandée ? Est-ce que le répondant est motivé pour répondre à chaque question ?</p>

**Tableau 3.1- Critères à respecter et questions à se poser pour la formulation des questions (Dillman, 1999, p. 44 ; Grawitz, 2001 ; Singly, 2001)**

L'objectif final est bien sûr de poser « une bonne question », c'est-à-dire « une question qui suscite une réponse contenant l'information cherchée » (Grawitz, 2001, p. 686). La question doit « être comprise », « avoir des réponses connues de la personne interrogée » et « favoriser des réponses sincères » (Evrard *et al.*, 2003, p. 266).

En ce qui concerne l'organisation interne du questionnaire, il est généralement recommandé de respecter une cohérence expressive (organisation logique) dans la construction du questionnaire. Le questionnaire utilisé se compose de 37 questions (certaines questions étant elles-mêmes composées de plusieurs sous questions). La première partie a trait aux rôles et critiques du budget, la seconde aux pratiques budgétaires et la dernière aux caractéristiques générales de l'entreprise (le questionnaire est présenté en annexe 3.3).

Pour maximiser le taux de réponse, les recommandations de Dillman (1999) ont été suivies. Celui-ci propose de voir le questionnaire comme un échange social qui a d'autant plus de chance de se produire que l'on a établi la confiance, que l'on a augmenté les rémunérations symboliques et que l'on a réduit les coûts sociaux. Le tableau ci-dessous résume la manière dont ont été prises en compte ces différentes recommandations.

	<b>Recommandations</b>	<b>Application</b>
<b>Établir la confiance</b>	Fournir des gages de confiance	Personnalisation du questionnaire en commençant chaque envoi par le nom de la personne et en précisant (quand l'information est disponible) que l'enquête porte notamment sur le secteur d'activité de l'entreprise concernée <sup>55</sup>
	Se faire sponsoriser par une autorité légitime	Dans la première phrase, il est écrit que cette enquête est lancée par le CREFIGE de l'Université Paris Dauphine.
	Faire de la tâche une tâche importante	Le terme de « précieuse collaboration » est employé dans la lettre d'accompagnement (annexe 3.1)
<b>Augmenter les rémunérations</b>	Donner un aspect positif	La collecte de données s'est faite essentiellement par internet (huit questionnaires par courrier) facilitant ainsi les réponses. Un mail a été envoyé aux répondants potentiels. Dans ce mail, ils pouvaient cliquer sur un lien qui les renvoyait à une page web qui leur permettait de remplir directement en ligne le questionnaire.
	Dire merci	Remerciements dans la lettre et sur la première page du questionnaire.
	Demander conseil	« Nous demeurons à votre disposition pour toutes suggestions ou précisions complémentaires. » <sup>55</sup>
	Donner des rémunérations tangibles	« A la suite de votre réponse, un benchmark de votre entreprise vous sera envoyé. [...] nous vous inviterons à une réunion d'échange et de présentation des résultats à l'Université Paris Dauphine. » <sup>55</sup>
	Rendre le questionnaire intéressant	La première partie porte sur des questions de réflexion alors que les parties deux et trois ont trait à des questions de fait. Cette organisation peut paraître surprenante, car elle commence par poser des questions d'opinion, auxquelles il est a priori plus difficile de répondre et qui devraient à ce titre se trouver au milieu du questionnaire (Grawitz, 2001). La catégorie de personnes interrogées (les contrôleurs de gestion et les directeurs administratifs et financiers) nous a cependant poussé à faire ce choix : en effet cela permet de les intéresser dès le début en leur demandant leur avis et en donnant implicitement un sens à cette enquête. De plus, sur le plan matériel, cette partie est très courte et donc moins rebutante que la deuxième. Du fait du mode d'administration du questionnaire (par internet), les répondants ne voient le questionnaire que partie par partie, leur faire découvrir petit à petit l'ampleur de la tâche s'apparente à la stratégie du « pied dans la porte » (Joule et Beauvois, 2002).
	Donner une validation sociale	Dans la relance, la mention suivante a été ajoutée : « une centaine de personnes de divers secteurs d'activité ont déjà répondu » <sup>55</sup>
	Préciser que l'opportunité de répondre est limitée dans le temps	« Répondre sur internet (le plus vite possible)... » <sup>55</sup>

<sup>55</sup> La lettre accompagnant le questionnaire ainsi que la lettre de relance sont présentées en annexe 3.1 et 3.2.

	<b>Recommandations</b>	<b>Application</b>
<b>Réduire les coûts sociaux</b>	Éviter l'embarras	Nous avons fait le choix de ne pas mettre de catégorie « sans opinion » ou « ne sais pas » en faisant l'hypothèse que les répondants pouvaient répondre à toutes les questions. Techniquement, les répondants pouvaient choisir de ne pas répondre à toutes les questions ce qui limite l'embarras possible des répondants. Certains l'ont fait en expliquant pourquoi.
	limiter le dérangement	Questionnaire très simple d'accès sur internet, il ne demandait aucune donnée complémentaire.
	Faire un questionnaire court et simple	Le questionnaire demeurait assez long (entre 25 et 40 minutes). Le lundi et le vendredi sont des mauvais jours pour tenter de « joindre » les managers, le questionnaire a donc été envoyé des mercredis et jeudis Le mail est un média spécifique et il arrive bien souvent que les managers en soient saturés (Nogatchewski et Sponem, 2001). Pour « émerger » parmi ces mails, l'envoi a eu lieu à huit heures du matin pour être le premier message sur le bureau (virtuel) des managers.
	Minimiser les demandes d'informations personnelles	Quelques informations personnelles étaient demandées à la fin du questionnaire, certains n'y ont pas répondu ce qui a rendu nécessaire des recherches pour compléter leurs réponses (CA et nombre d'employés).

**Tableau 3.2- Le questionnaire comme échange social, application des recommandations de Dillman (1999)**

## 2. Pré-test du questionnaire

Le questionnaire a fait l'objet de discussions avec trois universitaires, spécialistes en contrôle de gestion et d'un universitaire habitué à l'administration de questionnaires.

Il a ensuite été pré-testé sur quatre professionnels (trois contrôleurs de gestion et un directeur administratif et financier).

Fonction	Secteur d'activité	Format d'administration du questionnaire	Mode de restitution des commentaires
Directeur du contrôle de gestion de division	Équipementier automobile	Papier	Questionnaire rempli et questions posées sur les points qui semblent peu clairs
Directeur du contrôle de gestion de division	Grande consommation	Internet	Questionnaire rempli sur internet, échange de mails sur les points peu clairs et discussion d'une heure trente minutes au téléphone
Contrôleur de gestion	Édition	Papier	Une page de commentaires sur les points qui posent problème
Directeur administratif et financier	Import export	Internet	Discussion en face à face des points à retravailler Suggestions sur la lettre d'accompagnement

**Tableau 3.3- Personnes interrogées lors du pré-test**

Les discussions qui ont suivi cette étape de pré-test ont permis d'améliorer grandement la qualité du questionnaire.

## 3. Les répondants : directeurs administratifs et financiers et contrôleurs de gestion

Quels sont les répondants susceptibles de pouvoir et de vouloir répondre à un questionnaire sur les pratiques budgétaires ? Deux possibilités semblaient envisageables : s'adresser aux managers ou s'adresser aux « financiers » (directeurs administratifs et financiers ou contrôleurs de gestion).

Nous pensons que les directeurs administratifs et financiers et contrôleurs de gestion constituent cependant de bons répondants pour trois raisons :

1. D'abord, nous avons pu constater, lors de notre étude qualitative, que les contrôleurs de gestion et directeurs administratifs et financiers sont tout à fait au courant de la manière dont les managers utilisent les outils de contrôle. Ils sont capables de voir l'intérêt que ceux-ci y portent et les enjeux qui sont associés aux outils.
2. Ensuite, au niveau pratique, l'expérience montre que les enquêtes envoyées aux directeurs généraux sur ce type de sujet souffrent d'un très faible taux de réponse, ces derniers faisant souvent suivre l'enquête à leur directeur financier, plus à même selon eux, de répondre.

3. Enfin, ce n'est pas parce que le processus budgétaire est au cœur de leur travail que les directeurs administratifs et financiers ou les contrôleurs de gestion ne sont pas capables de prendre du recul par rapport à l'outil. Zrihen (2002, p. 160) constate même que « les opérationnels sont souvent moins critiques quant à la pertinence de l'outil budgétaire, alors que les financiers sont beaucoup plus réalistes sur le rôle de l'outil budgétaire ».

D'autres chercheurs ont fait ce choix. Trahand (1980), sur le même thème choisit d'interviewer la même population. Shields et Young font un choix identique et le justifie ainsi :

« Des contrôleurs ont été choisis car : 1/ ils jouent un rôle clé dans la configuration du système d'information et de contrôle d'une entreprise et sont donc capables d'apprécier le processus budgétaire (probablement plus que le manager moyen) 2/ ils ont un accès direct et fréquent au top management pour discuter des thèmes liés au design et à la maintenance des systèmes de contrôle » (Shields et Young, 1993, p. 271).

La plupart des études anglo-saxonnes administrent leurs questionnaires à des managers mais c'est surtout parce qu'elles s'intéressent à l'effet des systèmes de contrôle sur les contrôlés (c'est-à-dire les managers). Ainsi, le courant de la *RAPM*, évalue le style budgétaire d'un manager de niveau N à partir des réponses d'un manager de niveau N-1.

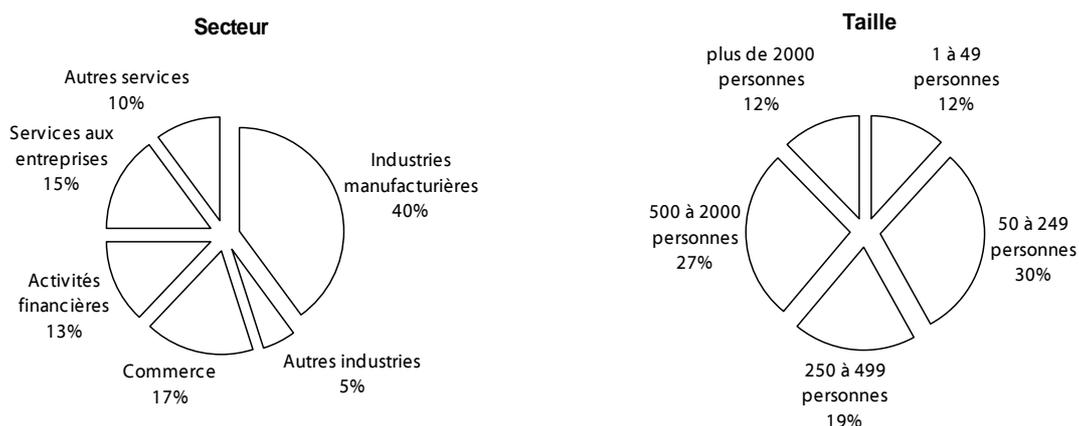
## 4. Echantillon

Le questionnaire a été envoyé par mail à 1451 directeurs administratifs et financiers (DAF), contrôleurs de gestion ou secrétaires généraux appartenant à une association professionnelle. 314 personnes ont répondu. Sur ces 314 réponses, 286 sont exploitables pour caractériser les pratiques budgétaires.

Parmi les réponses exploitables, 67% proviennent de DAF, 28% de responsables du contrôle de gestion ou de contrôleurs de gestion et 5% de secrétaires généraux ou directeurs généraux (la plupart du temps adjoints aux finances). Le secteur et la taille des entreprises ou des divisions ayant participé à l'enquête sont divers. La taille donnée ici correspond à la taille de l'entité, de la division ou de la filiale étudiée et non à la totalité de l'entreprise si celle-ci exerce plusieurs métiers<sup>56</sup>.

---

<sup>56</sup> En effet, la précision suivante a été donnée aux répondants : « si votre entreprise appartient à un groupe, est appelée "entreprise" la division opérationnelle ou la filiale à laquelle vous appartenez (est appelée "direction" la direction de la division opérationnelle ou la direction de la filiale). »



**Graphique 3.1- Secteur et taille des entreprises de l'échantillon**

Les réponses ont été obtenues après deux relances. Ces relances ont permis de faire passer le taux de réponse de 9,99% à 24,9%. Certaines lettres avaient été personnalisées en précisant que l'étude s'intéressait particulièrement au secteur de l'entreprise concernée (en précisant le secteur). Parfois, ce procédé a conduit à des erreurs (certaines personnes ont répondu qu'elles n'appartenaient pas au secteur énoncé) mais, globalement, cette démarche permet d'avoir lors du premier envoi un taux de retour nettement supérieur (9,92% contre 8,02%).

	Échantillon	Réponses	Taux	Mauvaises adresses (mail non acheminé)	Taux de réponse effectif avant relance	Réponses totales après relances	Taux de réponse effectif après relance
Échantillon sans secteur <sup>57</sup>	947	76	8,02%				
Échantillon avec secteur	504	50	9,92%	190	9,99%	314	24,9%
Total	1451	126	8,68%				
Total des réponses	Non utilisables (trop de non réponses) : 3 Première partie uniquement : 25 Première et deuxième parties uniquement : 18 Première deuxième et troisième parties (réponses complètes) : 268						

**Tableau 3.4- Echantillon, relances et taux de réponse**

Quelle est la pertinence de l'échantillon retenu pour représenter l'ensemble des entreprises en France qui constituent *a priori* notre population ?

Pour Becker, le problème de l'échantillonnage se rapproche de celui de la synecdoque, « figure théorique par laquelle nous utilisons une partie de quelque chose pour renvoyer [...] au tout auquel cette chose appartient ». En effet, « la partie risque de ne pas représenter le tout comme nous aimerions croire qu'elle le fait, de ne pas reproduire en miniature les caractéristiques qui nous intéressent, de ne pas nous permettre de tirer, sur la base de ce que

<sup>57</sup> L'échantillon « sans secteur » correspond aux entreprises n'ayant pas fait l'objet d'une mention dans la lettre précisant que l'étude se rapportait précisément à leur secteur.

nous savons effectivement, des conclusions qui puissent être également vraies à ce que nous n'avons pas examiné nous-mêmes. » (Becker, 2002, p. 118).

Pour s'en assurer, il est généralement préconisé de choisir les répondants de manière aléatoire au sein de la population. Ce tirage aléatoire est la seule méthode statiquement valide pour inférer les résultats de l'échantillon à la population (Wonnacott et Wonnacott, 1990).

Notre échantillon n'est cependant ni aléatoire ni probabiliste. En effet, « il existe rarement une base de sondage préétablie concernant les phénomènes organisationnels » (Royer et Zarlowski, 1999, p. 196). Notre population de base est composée de l'ensemble des personnes qui ont le titre de directeur du contrôle de gestion (ou directeur adjoint), de directeur administratif et financier (ou directeur adjoint) ou de secrétaire général dans un annuaire professionnel de directeurs financiers et contrôleurs de gestion.

Le premier biais induit par ce choix est un biais de couverture. On parle de biais de couverture lorsque « la population étudiée ne correspond pas à la population de référence » (Royer et Zarlowski, 1999, p. 201). Nous faisons appel à :

- des entreprises où il y a un contrôleur de gestion, un directeur administratif et financier ou un secrétaire général ;
- des personnes qui sont assez intéressées aux problèmes financiers pour adhérer à une association de DAF/contrôleurs de gestion.

L'incidence de ce biais de couverture est bien évidemment difficile à évaluer, mais on peut craindre que les entreprises dans lesquelles les aspects financiers sont délaissés ne soient pas représentées dans notre échantillon.

Le second biais est un biais de non réponse. Il peut avoir deux origines (Royer et Zarlowski, 1999, p. 201) :

- Le refus explicite (huit personnes nous ont fait savoir que par manque de temps ou pour des problèmes de confidentialité elles ne souhaitaient pas répondre à l'enquête) ou implicite (les non-réponses) ;
- L'impossibilité de contacter une personne sélectionnée pour appartenir à l'échantillon (seules les personnes qui ont précisé leur mail dans l'annuaire utilisé sont incluses dans l'échantillon).

Il est également difficile d'évaluer l'incidence de ce second biais sur nos résultats. Le biais de refus peut notamment poser problème : les personnes qui n'ont pas répondu à ce questionnaire peuvent ne pas se sentir concernées, ou encore le budget ne compte peut-être pas beaucoup dans leur organisation. Pour contrer ce biais, la lettre de relance faisait explicitement mention de ce problème en disant « que le budget soit ou non un outil majeur dans votre entreprise, vos pratiques nous intéressent » (annexe 3.2). On peut, d'ailleurs, constater que dans les

réponses obtenues, il est évident que le budget n'est pas un outil important pour certaines entreprises.

En résumé, notre échantillon n'est pas aléatoire, ce qui ne pose pas forcément de problème lorsque la recherche s'attache « davantage à établir ou tester des propositions théoriques qu'à généraliser les résultats à une population particulière » (Royer et Zarlowski, 1999, p. 196). Ainsi, « dans une expérimentation destinée à tester une relation, lorsqu'il est difficile de constituer des échantillons aléatoires suffisamment grands pour obtenir une grande validité externe, une solution peut consister à utiliser des échantillons composés d'éléments volontairement très différents [...] L'hétérogénéité exerçant une influence négative sur la signification de l'effet, si la relation apparaît significative malgré cet inconvénient, alors les résultats peuvent faire l'objet d'une généralisation » (Royer et Zarlowski, 1999, p. 197).

Notre recherche qui propose de relier différents concepts entre eux s'inscrit dans ce cadre. L'échantillon comprend des entreprises très différentes du secteur manufacturier et des services.

## **Section 2. Analyse descriptive des réponses**

Assez peu d'enquêtes descriptives sur les pratiques budgétaires sont disponibles que ce soit dans la littérature académique ou managériale.

Dans le domaine francophone, l'enquête qui fait autorité est celle de la DFCG. Menée en 1994, elle avait pour but de s'interroger sur la pertinence perdue du budget. En plus des impressions des directeurs administratifs et financiers et des contrôleurs de gestion sur le budget, un certain nombre de données factuelles sur les pratiques budgétaires figurent dans cette enquête.

D'autres enquêtes donnent des éléments descriptifs (Tableau 3.5) : l'enquête de Jordan (1998) répétée à cinq reprises entre 1976 et 1998, l'enquête de Touchais (1998) qui porte sur un nombre limité d'entreprises mais figure à titre illustratif dans des manuels de contrôle de gestion (Berland, 2004 ; Mathé et Malo, 2000), l'enquête de Fortin *et al.* (1999) menée au Québec pour le compte de la profession comptable canadienne et l'enquête d'Umaphy (1987) menée aux Etats-Unis sur 404 entreprises pour le compte de la *National Accounting Association*.

Enquête	Données collectées	Echantillon
Enquête Umapathy (1987) <sup>58</sup>	Enquête menée sur 404 entreprises aux Etats-Unis.	404 entreprises américaines du secteur de l'industrie
Enquête DFCG-IFOP (1994)	Cette enquête a été menée auprès de 595 DAF et contrôleurs de gestion dont 462 en France. Elle porte essentiellement sur le thème du budget et les critiques qui lui sont adressées.	France : 492, Italie : 10, Grande Bretagne : 99, Allemagne : 24 <200 personnes : 24%, 200< <499 : 20%, 500< <999, 1000< <2999 : 18%, >3000 : 20%. Industrie : 44%, Commerce : 14%, Services : 31%, Transport, téléphonie : 5%, BTP : 4%.
Enquête Jordan-HEC (1998)	Le travail de Jordan porte sur 230 réponses de DAF. Il fait suite à quatre enquêtes menées par le même auteur sur le même thème (1976, 1982, 1986, 1989).	111 entreprises de plus 500 personnes 106 entreprises de moins de 500 personnes 13 collectivités locales et administrations Industrie : 65% BTP / transport : 6% Services non financiers : 19% Services financiers : 9%
Touchais (1998)	Le travail de Touchais propose des données issues de 37 PME exportatrices bretonnes (cité dans Mathé et Malo, 2000).	37 PME exportatrices bretonnes
Enquête Fortin, Maudron, Vézina.- CGA Québec (1999)	Cette étude porte sur les pratiques budgétaires de 349 entreprises québécoises. Elle a été menée en coopération avec l'ordre des CGA (Certified General Accountants Association) québécois.	Moins 100 personnes : 38%, de 101 à 500 personnes : 32%, plus de 500 personnes 30% Industrie : 56%, Commerce : 14%, Services et administration : 30%

Tableau 3.5- Etudes utilisées pour la comparaison avec notre étude

<sup>58</sup> Nous n'avons pas eu accès à cette enquête. Les résultats présentés sont repris de Merchant et Manzoni (1989) et de Shieds et Sprinkle (2001).

Les échantillons de ces enquêtes en termes de taille d'entreprise ou de secteur semblent assez proches de l'échantillon de notre enquête excepté en ce qui concerne l'enquête d'Umapathy (1987) qui ne porte que sur le secteur de l'industrie et l'enquête de Touchais qui porte sur 37 PME exportatrices bretonnes.

Quelques résultats d'enquêtes sont proposés par des cabinets de conseil<sup>59</sup>. Cependant, ces enquêtes portent rarement sur les pratiques budgétaires mais plutôt sur le niveau de satisfaction des financiers ou des dirigeants vis-à-vis du budget et sur leurs intentions en terme de changement d'outils (ces enquêtes semblent d'abord être des études de marché ou des outils de légitimation des produits vendus par ces cabinets).

Globalement, il y a donc assez peu d'études descriptives sur les pratiques budgétaires alors que cet outil est central dans la plupart des entreprises. Dans ces conditions, comment être sûr que lorsque l'on parle du budget on parle du même « objet » ?

Les manuels de contrôle de gestion nous présentent le budget comme une déclinaison de la stratégie sur le court terme, permettant le suivi par exception et servant de base à l'évaluation des managers. Les pratiques correspondent-elles à cette image ?

Notre étude qualitative nous a permis de constater la diversité des pratiques. Les statistiques descriptives résultant de nos 286 questionnaires devraient nous permettre de nous assurer que les présupposés sur le budget, tels qu'on les retrouve dans les manuels ou dans les croyances des managers, correspondent ou non à des pratiques. Elles devraient aussi nous permettre de faire émerger des questions et problèmes, théoriques ou pratiques, sur lesquels nous reviendrons dans la suite de cette thèse.

Nous présentons donc, dans cette section, un état des lieux des pratiques budgétaires autour des neuf dimensions présentées dans le deuxième chapitre organisées selon les phases du processus de contrôle : finalisation, pilotage et post-évaluation (Bouquin, 2001).

Les réponses à ces questions sont exposées sous formes de statistiques descriptives et reprennent des commentaires ajoutés par les répondants<sup>60</sup>.

Elles sont comparées, lorsque c'est possible, avec les résultats des enquêtes évoquées ci-dessus ; ceci afin de voir l'évolution des pratiques dans le temps et les différences de pratiques dans un contexte culturel différent.

---

<sup>59</sup> Voir par exemple (rapports disponibles sur internet) :

- Comshare & CFO research center (2003) « What CFOs want from performance management ».
- DFCCG, Oracle, BearingPoint (2003) « Enjeux des directions financières à l'horizon 2005 »
- Geac (2003) « Management trend survey report »
- Neely, A., Sutcliffe M.R. & Heyns H.R. (2001) « Driving value from strategic planning and budgeting », a research report from cranfield school of management and accenture

<sup>60</sup> Ces commentaires sont repris en italique

Nous comparerons aussi les réponses issues des entreprises de moins et de plus de 500 personnes pour avoir une première idée de l'influence du facteur taille sur les pratiques budgétaires<sup>61</sup>.

## 1. Budget et finalisation

Dans le modèle de base du contrôle de gestion, la construction du budget doit être participative, liée à la stratégie et à des plans d'action et conduire à des objectifs difficiles pour motiver les opérationnels. Cette vision classique, véhiculée par les plupart manuels nord-américains se retrouve-t-elle dans les pratiques des entreprises françaises ?

### 1.1. Participation

Les résultats des enquêtes suggèrent généralement une participation importante des opérationnels à leur budget. Ainsi, lors de l'enquête de la DFCCG, 29% des répondants déclaraient que la préparation du budget était réalisée du bas vers le haut de la hiérarchie uniquement. Umapathy (1987) constate que dans plus de 72% des entreprises, le budget est « *bottom-up* ».

Enquêtes	Résultats
Enquête DFCCG-IFOP (1994)	Considérez-vous que la préparation du budget est réalisée : Du bas vers le haut de la hiérarchie uniquement ? : 29% Du haut vers le bas de la hiérarchie seulement ? : 24% Les deux ? : 46% NSP : 1%
Touchais (1998)	Sur 37 PME : - Dans 1 entreprise les budgets sont proposés par les responsables sans discussion avec la direction ; - Dans 29, les budgets sont proposés par les responsables et discutés avec la direction ; - Dans 6, les budgets sont proposés par la direction et discutés avec les responsables ; - Dans 1, les budgets sont imposés par la direction.
Enquête Fortin-CGA (1999)	Sur une échelle de 1 à 5 (1= pas du tout ; 5=beaucoup) La direction impose ses objectifs aux responsables du budget et ceux-ci préparent leur budget en conséquence : moyenne = 3,53 Les responsables des unités administratives participent à la définition des objectifs à atteindre et des contraintes à respecter : moyenne=3,44
Umapathy (1987)	72% des grandes entreprises ont un budget bottom-up

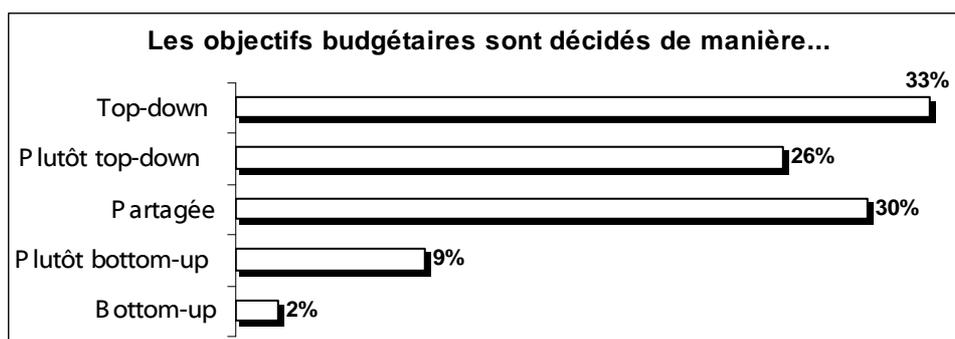
**Tableau 3.6- Participation : les résultats des enquêtes précédentes**

Pourtant, notre enquête fait ressortir que dans 59% des entreprises, le niveau des objectifs budgétaires reflète d'abord le choix de la direction<sup>62</sup>.

<sup>61</sup> Cette comparaison sera faite par un test de comparaison de moyenne. Le principe de ce test statistique est de poser l'hypothèse H0 : les moyennes sont égales. Si l'hypothèse H0 est rejetée, on peut accepter l'hypothèse H1 : les moyennes observées dans les deux groupes sont différentes.

<sup>62</sup> L'intitulé exact des propositions est le suivant :

- Top-down (les objectifs budgétaires sont à 80% ou plus décidés par la direction)
- Plutôt top-down (les objectifs budgétaires sont décidés entre 60 et 80% par la direction)



Graphique 3.2- Mode de décisions des objectifs budgétaires

Les répondants ont l'impression que les objectifs budgétaires sont décidés par la direction pour une large part : seules 11% des entreprises ont une définition des objectifs *bottom-up* ou plutôt *bottom-up*. La différence constatée avec les enquêtes précédentes serait-elle révélatrice d'une définition des objectifs budgétaires de plus en plus autoritaire ?<sup>63</sup>

	Pas d'accord			D'accord	
Les responsables opérationnels participent largement à l'élaboration de leur budget (moy=3,77)	3,90%	12,41%	19,50%	31,21%	32,98%
Les responsables opérationnels ont une influence déterminante sur leurs objectifs budgétaires (moy=3,34)	5,67%	19,50%	24,11%	36,52%	14,18%
Les chiffres budgétés traduisent les priorités des opérationnels (moy=3,5)	2,86%	14,29%	27,14%	41,07%	14,64%

Tableau 3.7- Niveau de participation des responsables opérationnels

Dans plus de 60% des entreprises, les responsables opérationnels participent largement à l'élaboration de leur budget et dans plus de 50% des entreprises, ces derniers ont une influence déterminante sur leurs objectifs budgétaires. Ces résultats semblent proches de ceux obtenus par Fortin et *al.* (1999) dans les entreprises québécoises (Tableau 3.6).

Ces résultats suggèrent une différence entre :

- d'une part, la définition des objectifs budgétaires qui semble relever la plupart du temps de la direction ;
- d'autre part, la construction du budget, construction dans laquelle les opérationnels semblent intervenir de manière importante.

Ce résultat pourrait caractériser une « pseudo-participation » telle qu'elle a été évoquée par Argyris. La pseudo-participation est une situation dans laquelle on donne l'illusion aux contrôlés d'être impliqués dans le budget alors que leur influence sur les objectifs s'avère, en définitive, mineure.

- Partagée (les objectifs budgétaires sont décidés de manière égale par la direction et les responsables opérationnels)
- Plutôt bottom-up (les objectifs budgétaires sont décidés entre 60 et 80% par les responsables opérationnels)
- Bottom-up (les objectifs budgétaires sont à 80% ou plus décidés par les responsables opérationnels)

<sup>63</sup> Cette différence entre les réponses à notre enquête et celles des enquêtes précédentes viennent peut-être de la formulation de la question. En effet, notre question touche à la définition des objectifs alors que l'enquête de la DFCG portait sur le sens de construction du budget (du bas vers le haut ou du haut vers le bas).

Si l'on se réfère aux commentaires, il semblerait que, parfois, « les opérationnels expriment ce qu'il est réaliste de faire » et que « la direction décide » (DAF, industrie du verre). Certains contrôleurs de gestion ressentent fortement la pseudo-participation lorsqu'ils disent que :

*« L'exercice d'élaboration du budget est une parfaite escroquerie. Le fonctionnement est officiellement bottom-up et la version définitive totalement top down ». (DAF, centrale d'achat)*

Cette situation pourrait conduire les opérationnels à adopter des stratégies qui leur permettent de détourner cette situation et de se recréer une marge de manœuvre puisqu'ils « mettent du sucre là où ils souhaitent aller » (DAF, industrie du verre).

Pour mieux comprendre ce phénomène de participation, nous avons interrogé les DAF et contrôleurs de gestion, sur la participation de différents groupes professionnels à l'élaboration des prévisions budgétaires.

	Pas du tout importante	Peu importante	Assez importante	Importante	Très importante
Contrôle de gestion (moy=4,69)	0,7%	0,7%	3,2%	19,5%	75,9%
Marketing / stratégie (moy=3,16)	9,5%	22,3%	24,9%	29,7%	13,6%
Commerciaux (moy=3,21)	7,9%	18,3%	27,7%	36,7%	9,4%
Opérationnels (moy=3,39)	5,7%	15,2%	29,8%	33,3%	16%

**Tableau 3.8- Niveau de participation aux prévisions budgétaires des différentes fonctions**

Sans surprise, dans plus de 95% des entreprises, cette participation est importante ou très importante pour les contrôleurs de gestion. Dans 44% des entreprises, la participation du service marketing ou stratégie est importante ou très importante (47% en ce qui concerne les commerciaux) alors que 49% des répondants affirment que la participation des opérationnels aux prévisions budgétaires est importante ou très importante. En moyenne, il semblerait donc que si la construction des prévisions budgétaires est d'abord le fait des contrôleurs de gestion, les opérationnels ne se laissent pas pour autant déposséder par les autres services fonctionnels de la prévision budgétaire.

Les résultats de l'enquête menée au Québec recourent nos résultats (Tableau 3.9).

Enquête	Résultats
Fortin – CGA (1999)	Jusqu'à quel point ces intervenants sont-ils impliqués dans l'ensemble du processus budgétaire : Direction des finances/comptabilité : moyenne=4,77 Direction des services ou des unités administratives : moyenne=3,86

**Tableau 3.9- Niveau d'implication des différentes fonction : les résultats de l'ordre CGA Québec**

La comparaison des pratiques budgétaires entre entreprises de moins et de plus de 500 personnes montre que (voir annexe 3.4) :

- les contrôleurs de gestion interviennent d'autant plus dans la construction budgétaire que l'entreprise est de grande taille, de même pour le marketing et la stratégie ;
- les opérationnels participent plus au budget et à l'élaboration des prévisions budgétaires, et, influencent plus la définition de leurs objectifs budgétaires dans les entreprises de grande taille.

Ce résultat est classique (Child, 1972a ; Merchant, 1981) : plus une entreprise a une taille importante, plus le budget est utilisé comme moyen de contrôle et plus il y a de participation. Dans une perspective fonctionnaliste, cela s'interprète comme le fait que le contrôle de gestion est l'outil qui permet de gérer les entreprises de grande taille en permettant la décentralisation et le contrôle. Nous reviendrons sur ce point dans le chapitre 6.

*Nos résultats suggèrent qu'en dépit d'une participation assez importante des opérationnels au budget (surtout dans les grandes entreprises), les objectifs budgétaires sont la plupart du temps définis par la direction. Comment les attentes de la direction et les possibilités du « business » sont-elles conciliées ? S'intéresser au type de négociation budgétaire pourrait nous aider à mieux le comprendre.*

## 1.2. Type de négociation budgétaire

La croyance généralement véhiculée dans l'enseignement du contrôle de gestion est que le « budget est l'expression quantitative du programme d'action proposé par la direction. Il contribue à la coordination et à l'exécution de ce programme. Il en couvre les aspects, tant financiers que non financiers » (Horngren *et al.*, 2002). Cette idée est relayée par les auteurs les plus reconnus. Ainsi, Anthony, dans son ouvrage de 1988 affirme-t-il :

« Un budget est un plan d'action généralement exprimé en termes monétaires, et la plupart du temps pour l'année à venir. » (Anthony, 1988, p. 94)

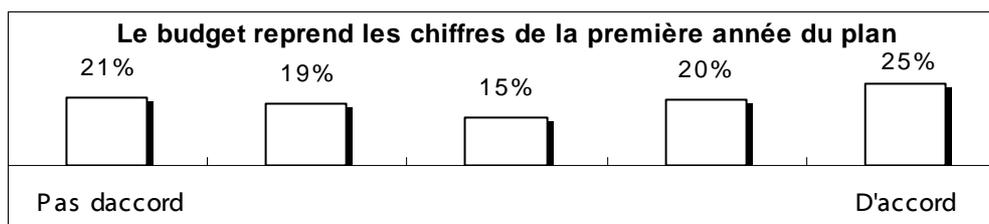
Le budget devrait donc traduire, sur le court terme, les plans stratégiques en chiffrant les plans d'action. Nos études exploratoires nous ont cependant permis de constater que, dans certaines entreprises, la discussion budgétaire portait d'abord et presque uniquement sur des éléments financiers sans lien avec des plans d'action.

Concrètement, nous avons choisi d'aborder le style de négociation budgétaire sous deux angles : *quelle articulation du budget avec les plans stratégiques ? quelle articulation du budget avec les plans d'action ?*

Nos résultats montrent que dans 55% des entreprises le budget ne reprend pas les chiffres de la première année du plan<sup>64</sup>.

---

<sup>64</sup> La question, « faites-vous un plan stratégique ? » n'a pas été posée, parmi les personnes qui répondent « pas d'accord » il y a donc certainement aussi des personnes qui ne font pas de plan.



Graphique 3.3- Articulation plan / budget<sup>65</sup>

Les réponses données à cette question sont cohérentes avec les réponses obtenues dans l'enquête de la DFCG (Tableau 3.10).

Enquêtes	Résultats
Enquête DFCG-IFOP (1994)	- 62% des entreprises ont un plan à moyen terme. - Parmi les entreprises ayant un plan, la procédure budgétaire prévoit la concordance entre le budget et la première année du plan dans 64% des entreprises.

Tableau 3.10- Budget et plans : résultat des enquêtes précédentes

On peut inférer des réponses à l'enquête de la DFCG qu'environ 40% (=62%\*64%) des répondants lient plan stratégique et budget (proche des 45% mis en évidence dans notre enquête).

Dans 78% des entreprises, une lettre de cadrage ou de fixation d'objectifs est émise. Lorsqu'une lettre de cadrage est émise, elle contient<sup>66</sup> :

- dans 88% des entreprises, des éléments généraux sur le déroulement du processus budgétaire (procédure) ;
- dans 74% des entreprises, des objectifs opérationnels (qualité, satisfaction...) ou stratégiques (PDM, CA, diminution de coûts...) ;
- dans 58% des entreprises, des hypothèses sur l'environnement (cours des devises, des matières premières...) ;

<sup>65</sup> La moyenne obtenue à cette question ne diffère pas significativement entre les entreprises de plus de 500 personnes et de moins de 500 personnes. Cependant, la part des « tout à fait d'accord » est de presque 28% dans les grandes entreprises contre 22% dans les entreprises de moins de 500 personnes.

<sup>66</sup> 27 personnes ont coché la case « Autres ». En fonction des précisions apportées par les répondants, les réponses ont pu être reclassées dans les catégories existantes.

Les précisions apportées sont les suivantes : « analyse des forces et faiblesses de l'année passée ; planning des présentations et matrice de remontées d'info ; lignes stratégiques ; périmètre des activités ; actions sur certains postes de dépenses ; niveau d'investissement ; croissance de la masse salariale ; hypothèses concernant les allocations et les primes ; liens avec le plan moyen terme ; objectif de réduction des dépenses informatiques ; commentaire : la lettre de cadrage stratégique émise par le management est complétée par une lettre d'instructions sur les modalités techniques de la réalisation des budgets et les hypothèses économiques (inflation taux d'intérêt et de change croissance du salaire horaire ...) ; actions commerciales permettant de réaliser les objectifs (plan d'action) ; modifications de la stratégie ; innovations produits disponibles ; cadrage sur certaines évolutions ; plans d'actions en regard des plans de ressources et indicateurs de pilotage pour suivre les objectifs assignés au budget (ce dernier traduit une tranche annuelle d'un programme pluri annuel) ; taux d'encadrement des dépenses ; cadrage des éléments salariaux ; modification des pratiques comptables ou de reporting ; croissance des effectifs ; rappel grands projets/impacts à retenir ; niveau de service productivité ; évolution nécessaire des effectifs ; lien avec le plan de progrès de l'entreprise ; indicateurs spécifiques ; salaires ».

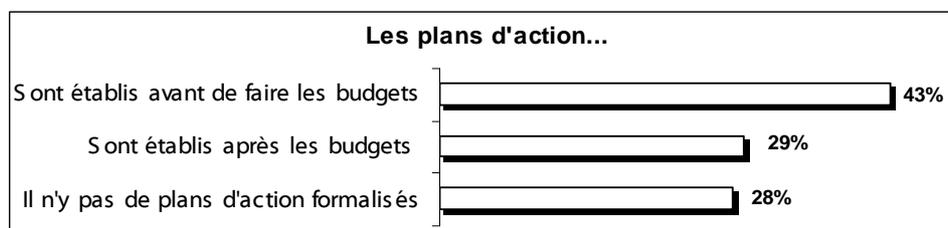
- dans 74% des entreprises, des objectifs d'amélioration de marge ou de résultat.

Ces résultats suggèrent que la lettre de cadrage peut remplir deux fonctions distinctes :

- organiser le processus budgétaire ;
- donner les orientations financières et stratégiques de la direction avant la construction du budget.

Dans 71,8% des entreprises, les ressources affectées aux nouveaux projets font l'objet d'un budget qui leur est spécifiquement dédié. Il y a ainsi presque 30% d'entreprises dans lesquelles il n'y a pas de budgets par projet ou de budgets d'investissement.

Loin du schéma classique de la planification stratégique évoqué au début de cette section, dans plus de la moitié des entreprises, le budget n'est pas le résultat de plans d'action préalables à l'établissement du chiffrage budgétaire<sup>67</sup>.



**Graphique 3.4- Plans d'action et budgets**

Dans 29% des entreprises, les plans d'action sont réalisés après la construction des budgets. Certains contrôleurs de gestion s'interrogent d'ailleurs sur l'utilité d'une telle pratique :

*«Les plans d'action sont définis après que le budget ait été fait comme s'ils étaient réalisés pour soutenir le budget et non comme s'ils étaient l'interprétation de la stratégie de l'entreprise ». (Contrôleur de gestion, construction et réalisation de lignes de production)*

Ce constat est largement corroboré par les réponses aux deux questions ci-dessous :

	Pas d'accord			D'accord	
L'élaboration de plans d'action est une étape majeure du processus budgétaire (moy=3,06)	7,86%	30,71%	23,21%	24,29%	13,93%
Lors de la négociation chaque modification significative du budget est accompagnée d'une modification des plans d'action qui le sous-tendent (moy=2,88)	11,91%	32,85%	22,02%	21,66%	11,55%

**Tableau 3.11- Importance des plans d'action**

Dans presque 40% des entreprises, l'élaboration des plans d'action n'est pas une étape majeure du processus budgétaire<sup>68</sup>. Dans plus de 43% des entreprises, une modification

<sup>67</sup> Ces résultats ont été obtenus en corrigeant les réponses de 2 individus qui précisent : « les plans d'actions sont faits AVEC les budgets » / « Plans d'action et processus budgétaire sont simultanés. Il n'est pas question de faire les uns avant les autres au moins pour le premier semestre. Le plan d'action du second semestre est révisé au printemps dans le cadre du reforecast ; En outre nous avons toujours une année en cours détaillée et une année suivante en général. ». Leurs réponses ont été reclassées dans : les plan d'action « sont établis avant de faire les budgets »

significative du budget ne s'accompagne pas d'une modification des plans d'action qui lui sont reliés.

	Pas du tout importants	Peu importants	Assez importants	Importants	Très importants
Les objectifs financiers à atteindre (moy=4,40)	0,70%	4,20%	7,40%	29,50%	58,20%
Les plans d'action à réaliser (moy=3,53)	2,10%	14,50%	30,40%	34,60%	18,40%

**Tableau 3.12- Importance respective des objectifs financiers et des plans d'action à réaliser dans la budgétisation et dans le budget qui en résulte**

Les objectifs de plans d'action qui peuvent accompagner le budget sont moins importants que les objectifs financiers : dans 90% des entreprises les objectifs financiers sont importants ou très importants, alors que seuls 43% des répondants ont la même opinion en ce qui concerne les plans d'action.

La comparaison entre l'importance accordée aux objectifs financiers à atteindre et l'importance des plans d'action à réaliser montre que le budget est d'abord un outil financier<sup>69</sup> plutôt qu'un outil de suivi des actions opérationnelles<sup>70</sup>.

Nous avons demandé aux DAF et contrôleurs de gestion quelle était la nature des engagements pris dans le cadre budgétaire (plusieurs réponses étaient possibles)<sup>71</sup>.

	Engagements pris	%
Objectifs financiers	Objectifs de chiffre d'affaires	78,67
	Objectifs de marge	77,62
	Objectifs de coût	70,98
	Objectifs de création de valeur (EVA ou autre)	14,69
	Objectifs de rentabilité	67,83
	Objectifs de cash (réponses spontanées)	3,15

<sup>68</sup> Il l'est encore moins dans les entreprises de moins de 500 personnes (moyenne de 2,95 contre moyenne de 3,23 ; le test de comparaison de moyenne ne nous permet cependant pas de rejeter H0 avec un niveau de risque raisonnable).

<sup>69</sup> La moyenne sur une échelle de 1 à 5 de l'importance des objectifs financiers est de 4,40. Elle varie avec la taille de l'entreprise : 4,36 pour les entreprises de moins de 500 personnes et 4,51 pour les entreprises de plus de 500 personnes. Cette différence de moyenne n'est cependant pas statistiquement significative.

<sup>70</sup> La moyenne sur une échelle de 1 à 5 de l'importance des plans d'action à réaliser est de 3,53. Elle varie avec la taille de l'entreprise : 3,45 pour les entreprises de moins de 500 personnes et 3,68 pour les entreprises de plus de 500 personnes. Cette différence de moyenne n'est cependant pas statistiquement significative.

<sup>71</sup> Une catégorie « autres » a été proposée. Les objectifs suivants ont été énoncés : cash, affaires nouvelles en valeur, contrats nouveaux souscrits, objectifs cibles de la période concernée, cash flow, structure du CA fichier client (spécifique à la vente à distance), frais généraux, génération de prise de commandes, réduction du BFR, réalisation du business plan à 5 ans, développement, cash, maîtrise du BFR, baisse de BFR, dépenses, prise de commandes, marge, résultat des opérations, cash, BFR, effectifs, frais, coût des programmes, trésorerie dégagée, DSO, consommation de trésorerie, encadrement législatif, équilibre des régions et des secteurs d'activité.

On retrouve dans neuf cas des objectifs de cash ou de BFR. Lorsque cela a été possible les réponses ont été reclassées dans les catégories proposées.

Engagements pris		%
Objectifs opérationnels	Indices de satisfaction clientèle	20,98
	Objectifs de gain de productivité	40,21
	Objectifs de parts de marché	27,62
	Objectifs de résultat d'avancement de plan d'action	22,38
	Objectifs de qualité	33,22

**Tableau 3.13- Nature des engagements pris dans le cadre budgétaire**

Les objectifs les plus couramment fixés dans le budget portent sur le chiffre d'affaires et la marge, viennent ensuite des objectifs de coût, de rentabilité et de façon plus secondaire, des objectifs de gain de productivité, de qualité et de parts de marché.

Neuf répondants ont précisé que dans leur budget étaient aussi fixés des objectifs de « cash » ou de BFR que nous n'avions pas prévus. Ce recentrage sur la trésorerie est une tendance forte du mode de gouvernance actuel (Batsch, 2002).

Nombre d'objectifs financiers :	Nombre d'objectifs opérationnels :
- 0 ou 1 objectif : 5,6%	- 0 objectif : 30,8%
- 2 objectifs : 20,3%	- 1 objectifs : 22,4%
- 3 objectifs : 35,7%	- 2 objectifs : 25,9%
- 4 objectifs : 32,9%	- 3 objectifs : 13,6%
- 5 objectifs : 5,6%	- 4 ou 5 objectifs : 7,3%

**Tableau 3.14- Nombre d'objectifs de nature financière et de nature opérationnelle<sup>72</sup>**

Il y a en moyenne 3,13 objectifs de nature financière et 1,44 objectifs de nature opérationnelle par entreprise<sup>73</sup>, ce qui souligne la dimension essentiellement financière du budget.

On constate certaines différences avec les résultats obtenus au Québec, dans un contexte Anglo-Saxon (Tableau 3.15).

Etude	Résultats
Fortin-CGA (1999)	Veuillez préciser les indicateurs de performance utilisés pour l'évaluation des gestionnaires : <ul style="list-style-type: none"> <li>- Revenus : 86%</li> <li>- Coûts : 92%</li> <li>- Bénéfices : 80%</li> <li>- Rendement sur actif : 46%</li> <li>- Rendement sur l'avoir des actionnaires : 44%</li> <li>- Croissance de la valeur de l'action : 26%</li> <li>- Rendement net résiduel : 29%</li> <li>- Objectifs quantitatifs non monétaires (ex : taux d'absentéisme) : 46%</li> <li>- Valeur économique ajoutée : 20%</li> <li>- Objectifs qualitatifs : 52%</li> <li>- Autres objectifs financiers : 25%</li> </ul>

**Tableau 3.15- Critères de performance utilisés : les résultats de l'enquête Fortin-CGA**

<sup>72</sup> Trois entreprises (1%) n'ont aucun objectif financier et deux entreprises (0,7%) ont cinq objectifs opérationnels. Pour la suite de l'analyse et afin d'avoir des échelles homogènes (de 1 à 5) nous avons regroupé, d'une part, les entreprises ayant 0 ou 1 objectif financier et, d'autre part, les entreprises ayant quatre ou cinq objectifs opérationnels.

<sup>73</sup> 1,21 objectifs en moyenne dans les entreprises de moins de 500 salariés et 1,82 objectifs en moyenne dans les entreprises de plus de 500 salariés : différence statistiquement significative au seuil de 1%.

Il semblerait que des objectifs de chiffre d'affaires, de coûts, de bénéfice ou de rendement net résiduel (EVA) y soient plus souvent fixés qu'en France.

Une analyse croisée de nos résultats nous permet de constater que

- dans plus de 34% des entreprises, le budget n'est ni une émanation de la première année du plan, ni le résultat de plans d'action préalables ;
- dans presque 9% des entreprises, le budget n'est ni une émanation de la première année du plan, ni le résultat de plans d'action préalables, ni la transcription d'une lettre de cadrage.

Les différents éléments exposés dans ce paragraphe laissent penser que le budget a un caractère essentiellement financier. Plus qu'une déclinaison de la stratégie sur le court terme, le budget est, bien souvent, une enveloppe à dépenser ou un résultat à atteindre.

Deux éléments peuvent nous aider à comprendre ce constat : la nécessité de faire coïncider le budget avec les attentes des actionnaires et le fait que dans certaines entreprises, le budget est une simple reconduction du passé (Tableau 3.16).

	Pas d'accord			D'accord	
La somme des objectifs budgétaires alloués aux opérationnels et fonctionnels correspond aux objectifs négociés avec le groupe ou l'actionnaire (moy=3,66)	7,27%	11,64%	19,64%	30,55%	30,91%
Le budget n+1 est fortement inspiré du réel de l'année n (ou du budget n) (moy=3,75)	2,48%	10,64%	21,63%	40,07%	25,18%

**Tableau 3.16- Négociation budgétaire : questions complémentaires**

Ainsi, dans plus de 65% d'entreprises, le budget est fortement inspiré du réel de l'année précédente<sup>74</sup>. Il semblerait donc que la part du « socle récurrent » (Bouquin, 2001, p. 331) dans le processus budgétaires est élevée. Dans un budget qui est une simple reconduction du passé, à quoi servirait-il de discuter du contenu opérationnel sous-jacent aux chiffres budgétés.

Dans plus de 60% des entreprises, le budget traduit les exigences financières des actionnaires ce qui peut parfois être difficile à concilier avec la mise en place de plans d'action.

*Nos résultats montrent que le budget est d'abord une enveloppe financière à dépenser ou un objectif de résultat à atteindre plus que le résultat d'une déclinaison de la stratégie sur le court terme. Notre enquête propose donc une image du budget différente de celle qui est communément acceptée.*

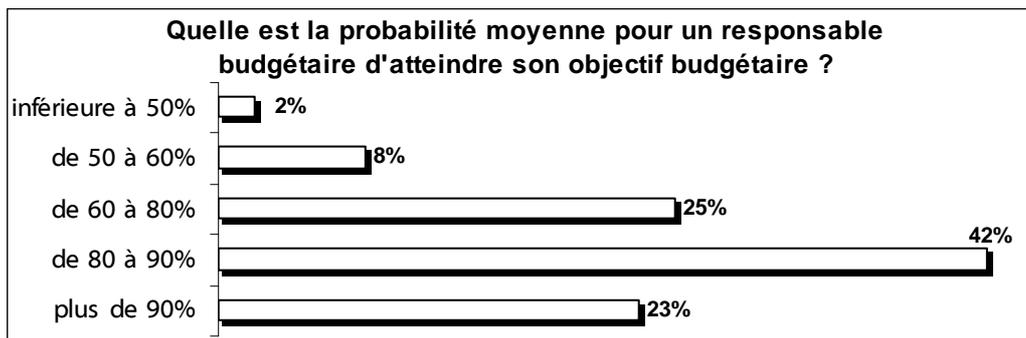
*Ce constat permet d'éclairer la critique « Beyond Budgeting » qui propose de supprimer le budget pour mettre en avant l'importance des plans d'action (Hope et*

<sup>74</sup> Dans les entreprises de moins de 500 personnes le budget n+1 est plus inspiré du réel de l'année n que dans les entreprises de plus de 500 personnes (taux de significativité : 5%).

Fraser, 2003c). Plus qu'une nouveauté, ce serait un « rappel à l'ordre » de principes élémentaires non appliqués.

### 1.3. Difficulté des objectifs

En moyenne les objectifs budgétaires sont fixés de manière à ce qu'ils soient atteints huit fois sur dix. Ainsi, le budget traduit une certaine ambition tout en restant atteignable. Ceci rejoint les constats dressés par Merchant et Manzioni (1989) dans un contexte anglo-saxon : les objectifs sont fixés pour être atteignables dans 80 ou 90% des cas (en dépit, nous disent-ils, des préconisations des manuels anglo-saxons et de certains psychologues behavioristes).



Graphique 3.5- Difficulté des objectifs budgétaires

On retrouve un constat équivalent en demandant d'évaluer l'atteinte des objectifs budgétaires *ex post*. Les répondants estiment que les objectifs budgétaires sont « souvent » ou « très souvent » atteints dans presque 80% des entreprises<sup>75</sup>.

Les objectifs budgétaires sont atteints :

- Jamais : 0%
- Rarement : 7%
- Occasionnellement : 15%
- Souvent : 67%
- Très souvent : 11%

#### Encadré 3.1- Atteinte des objectifs budgétaires : évaluation *ex post*

Certaines personnes interrogées regrettent cependant que :

*« Les budgets sont maintenant beaucoup trop serrés. On part battus d'avance et cela je le regrette car c'est devenu mission impossible. » (DAF, armement)*

En général, les budgets sont donc atteints souvent (plus précisément de 80 à 90% du temps). Pourtant, les objectifs budgétaires sont considérés comme faciles à atteindre dans seulement 19% des entreprises et supposent une forte productivité et/ou une bonne gestion des coûts dans presque 80% des entreprises (Tableau 3.17).

<sup>75</sup> Il faut cependant noter que les propositions de réponse ne sont pas totalement pertinentes : « rarement » et « occasionnellement » ont des sens très proches alors que « occasionnellement » et « souvent » sont très différents. De ce fait, on peut penser que l'item « souvent » est surreprésenté.

	Pas d'accord			D'accord	
Les objectifs budgétaires des responsables opérationnels sont faciles à atteindre (moy=2,78)	6,09%	31,18%	44,09%	16,13%	2,51%
Les objectifs budgétaires des responsables opérationnels supposent une forte productivité et/ou une bonne gestion des coûts dans leur entité (moy=3,83)	0,04%	6,76%	14,59%	67,26%	11,39%

**Tableau 3.17- Difficulté des objectifs budgétaires**

On peut comparer ces résultats à ceux obtenus par Umapathy (1987) sur 389 entreprises américaines (cité par Merchant et Manzioni, 1989).

Les objectifs budgétaires sont (*Budgets targets are*) :

Presque impossibles (*Almost impossible*) : 7%

Difficilement atteignables (*Challenging*) : 52%

Presque à notre portée (*Slightly beyond our reach*) : 19%

Juste conformes (*Just right*) : 16%

Relativement faciles (*Relatively easy*) : 6%

**Encadré 3.2- Difficulté des objectifs budgétaires : les résultats d'Umapathy (1987)**

Comme le soulignent Merchant et Manzioni (1989), l'ordre des items proposé par Umapathy n'est pas fiable dans la mesure où « *Challenging* » est moins atteignable que « *Slightly beyond our reach* ». Ces résultats sont assez proches de ceux obtenus aux deux dernières questions que nous avons posées sur la difficulté des objectifs (Tableau 3.17). En revanche, ils sont assez différents des résultats obtenus aux deux premières questions.

Merchant (1989, p. 541) propose une interprétation de ce paradoxe ; « la plupart des managers décrivent leurs budgets comme « *challenging* » même s'ils pensent qu'ils vont les atteindre ». Ainsi, ce n'est pas parce que les objectifs sont considérés comme difficiles *ex ante* qu'ils sont rarement atteints *ex post*.

La difficulté des objectifs dépend aussi certainement du niveau de *slack*. Pour opérationnaliser cette notion, nous avons repris la question proposée par Blanchette *et al.* (2002).

	Moins de 1%	Entre 1 et 5%	Entre 5 et 10%	Entre 10 et 15%	Plus de 15%
En moyenne quel est le % du budget des responsables opérationnels qui est disponible pour des événements imprévus ou des projets non déterminés ?	21,90%	49,27%	19,71%	6,57%	2,55%
Résultats de Blanchette <i>et al.</i> (2002)	14,20%	26%	35,40%	18,90%	5,50%

**Tableau 3.18- Niveau de *slack* : résultats de notre étude et de l'étude de Blanchette *et al.* (2002)**

Dans 50% des entreprises, entre 1 et 5% du budget est disponible pour des événements imprévus ou des projets non déterminés (dans 20% des entreprises, entre 5 et 10%, et dans 10% des entreprises, plus de 10% du budget est disponible pour des événements imprévus).

On peut comparer ces résultats avec ceux de Blanchette *et al.* (2002) obtenus sur 127 questionnaires collectés auprès de membres de l'ordre des comptables de gestion agréés au Canada (CMA, Certified Management Accountant). Il semblerait que les managers en France

introduisent moins de *slack* dans leur budget que les managers Canadiens (ou qu'ils ont plus de réticence à l'avouer)<sup>76</sup>.

*L'étude des pratiques budgétaires en phase de construction du budget fait apparaître quelques résultats inattendus. Dans une majorité d'entreprises, en dépit d'une participation importante des opérationnels, les objectifs budgétaires sont largement définis par la direction. De plus, bien souvent, le budget n'est ni la déclinaison du plan stratégique ni le résultat de plans d'action préalables. Enfin, les objectifs budgétaires sont la plupart du temps atteints même s'ils sont considérés ex ante comme difficiles.*

## 2. Budget et pilotage

Le budget est l'outil central de pilotage en contrôle de gestion. Il doit permettre de suivre les écarts aux prévisions qui apparaissent en cours d'année. Qu'en est-il dans la pratique ?

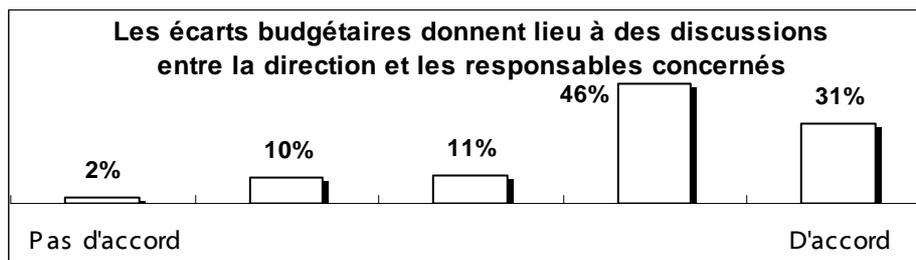
Il est généralement présenté comme un outil dont l'horizon et la négociation sont annuels. Est-il aussi rigide dans les faits ?

### 2.1. Suivi des écarts

Instrument central du contrôle de gestion, le budget est l'outil majeur du contrôle par exception :

« Les écarts aident les gestionnaires à réaliser des prévisions et à prendre des décisions. La gestion par exception est une méthode consistant à s'intéresser en priorité aux domaines où les relations sont éloignées des prévisions, quitte à accorder moins d'attention aux autres domaines » (Horngren *et al.*, 2002, p. 41).

Nos résultats le confirment : les écarts sont dans une majorité d'entreprises très suivis.



Graphique 3.6- Prise en compte des écarts budgétaires (moyenne = 3,94)

Dans 77% des entreprises, les écarts budgétaires donnent lieu à des discussions entre la direction et les responsables concernés.

<sup>76</sup> Le slack et la difficulté des objectifs sont sensiblement équivalents pour les entreprises de plus de 500 personnes et de moins de 500 personnes.

	Pas D'accord			D'accord	
Une grande importance est accordée aux écarts budgétaires (moy=3,90)	2,12%	11,31%	13,78%	40,28%	32,51%
Des actions correctives doivent être proposées par les responsables lorsqu'un écart entre le réel et le budget apparaît en cours d'exercice (moy=3,81)	3,18%	10,25%	18,02%	39,22%	29,33%

**Tableau 3.19- Importance accordée aux écarts budgétaires**

Dans 73% des entreprises une grande importance est accordée aux écarts budgétaires et des actions correctives doivent être proposées dans presque 70% des entreprises<sup>77</sup>.

	Hebdo.	Bimens	Mens.	Trim.	Jamais
Fréquence du calcul des écarts budgétaires	4,24%	1,41%	82,33%	11,66%	0,35%
< 500 personnes	2,89%	1,16%	80,35%	15,03%	0,58%
> 500 personnes	6,31%	1,80%	85,59%	6,31%	0%

**Tableau 3.20- Fréquence du calcul des écarts budgétaires**

En grande majorité, le calcul des écarts budgétaires se fait mensuellement. Un test de comparaison de moyenne montre que la fréquence de calcul des écarts budgétaires est significativement plus élevée dans les entreprises de plus de 500 personnes.

Ces différents résultats confirment le rôle du budget en tant qu'outil de management par exception : la direction intervient généralement activement lorsque des écarts sont constatés.

Nos résultats recourent les résultats des enquêtes précédentes (Tableau 3.21).

Enquêtes	Résultats
Enquête DFCG-IFOP (1994)	Est-il établi une analyse des écarts ? Oui : 89% N : 10% NSP : 1% Y a-t-il un rapport périodique comparant la performance réelle au budget ? oui : 96% non : 3% NSP : 1% Fréquence de publication ? Mensuelle : 80% / Trimestrielle : 12% / Autre : 5% / NSP : 3%
Enquête Jordan-HEC (1998)	Des analyses comparatives prévisions / réalisations sont effectuées mensuellement dans 90% des entreprises. Fréquence des réunions formelles d'analyse des résultats et des écarts : 1/ Entre les responsables opérationnels et leur hiérarchie (>500/<500) mensuelles : 60%/63%, trimestrielles : 27%/16%, annuelles : 13%/21% 2/ Entre responsables opérationnels et contrôleurs de gestion Mensuelles : 64%/69%, Trimestrielles : 25%/14%, annuelles : 11%/17%
Enquête Fortin-CGA (1999)	Les résultats de l'analyse des écarts entre les résultats réels et les résultats budgétisés peuvent conduire à : - Des récompenses : moyenne = 2,09 (sur une échelle de 1 à 5) - Des pénalité : moyenne = 1,69 Les résultats des analyses des écarts entre les résultats réels et les résultats budgétisés sont communiqués : - Aux responsables d'unités administratives : 3,99 - Aux responsables des écarts : 3,66 - A la haute direction : 4,49 - Au contrôleur : 4,5

**Tableau 3.21- Suivi des écarts : les résultats de la DFCG, de Jordan et de Fortin**

<sup>77</sup> Une importance plus grande est accordée aux écarts budgétaires dans les entreprises de plus de 500 personnes (moyenne de 4,08) que dans les entreprises de moins de 500 personnes (moyenne de 3,78) (test de comparaison de moyenne significatif au taux de 5%).

Si le principe de l'utilisation du budget pour suivre les écarts semble acquis dans la plupart des entreprises, il semble qu'il existe cependant une grande diversité des pratiques concernant la fréquence de ce suivi.

Dans plus de 30% des entreprises, le budget ne donne pas un droit d'engagement<sup>78</sup>.

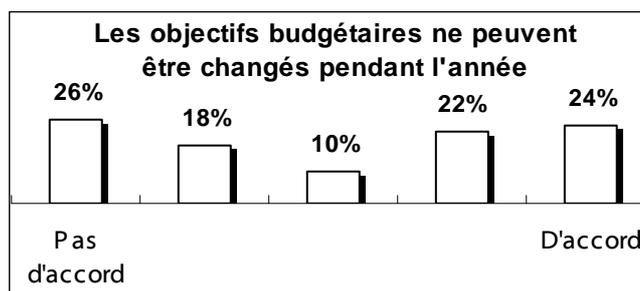
	Pas d'accord			D'accord	
Une fois négocié le budget donne un droit d'engagement (moy=3,24)	12,77%	17,73%	22,70%	26,60%	20,21%

**Tableau 3.22- Budget et droit d'engagement**

Ainsi, une dépense budgétée ne sera dépensée qu'avec l'accord de la direction dans 30% des entreprises. L'utilisation des crédits budgétaires n'est donc pas toujours laissée à la discrétion des managers qui en ont la charge. Le budget peut-il dans ce cas jouer son rôle de délégation ?

## 2.2. Révisions

Diverses questions ont été posées sur le niveau de flexibilité du budget en cours d'année. Les possibilités de changer les objectifs, les ré-estimations, les re-prévisions et l'existence d'un « budget flexible » ont ainsi été examinées.



**Graphique 3.7- Possibilités de changement des objectifs budgétaires<sup>79</sup>**

Le budget n'est pas toujours une référence annuelle immuable : les objectifs budgétaires peuvent être changés pendant l'année dans presque la moitié des entreprises.

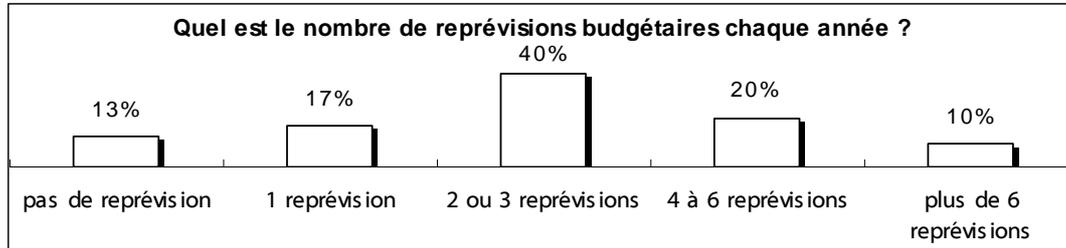
	Pas d'accord			D'accord	
Les budgets font l'objet de réestimations régulières pour tenir compte de l'évolution de l'environnement (moy=3,67)	11,31%	10,60%	12,01%	31,80%	34,28%
Les responsables opérationnels ne peuvent dépasser les dépenses prévues dans leur budget même si l'activité est plus importante que prévue (moy=1,95)	42,40%	34,28%	12,37%	7,77%	3,18%

**Tableau 3.23- Révisions du budget**

<sup>78</sup> Le budget donne significativement plus un droit d'engagement dans les entreprises de plus de 500 personnes (Entreprise < 500 personnes, moyenne = 3,08 / Entreprise > 500 personnes, moyenne = 3,47 : différence significative au taux de 5%).

<sup>79</sup> La moyenne générale obtenue sur cette question est de 3,02. Dans les entreprises de moins de 500 personnes, cette moyenne est de 2,86, dans les entreprises de plus de 500 personnes, elle est de 3,28 (la différence de moyenne est statistiquement significative au taux de 5%).

Les budgets font l'objet de ré-estimations régulières pour tenir compte de l'évolution de l'environnement dans plus de 65% des entreprises. Plus de 75% des entreprises semblent avoir mis en place des budgets flexibles (dans 75% des entreprises il est possible de dépenser plus que le budget en cas d'augmentation du niveau de l'activité par rapport aux prévisions).



Graphique 3.8- Nombre de re-prévisions budgétaires chaque année<sup>80</sup>

En moyenne, les répondants déclarent réaliser 3,15 re-prévisions budgétaires chaque année. Dans presque 70% des entreprises, il y a au moins deux re-prévisions pendant l'année<sup>81</sup>.

Les résultats obtenus semblent cohérents avec les résultats des enquêtes précédentes.

Enquêtes	Résultats
Enquête Jordan-HEC (1998)	<p>Y a-t-il une ré-estimation périodique ?</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Des performances financières : Oui 81% / Non 16% / NSP 3%</li> <li>- Des objectifs commerciaux : Oui 72% / Non 24% / NSP 4%</li> <li>- Des indicateurs opérationnels : Oui 51% / Non 41% / NSP 8%</li> </ul> <p>Dans le cas de ré-estimations, quelle en est la fréquence ?</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Performance financière : Mensuelle 25% / Trimestrielle 45% / Annuelle 29%</li> <li>- Objectifs commerciaux : Mensuelle 25% / Trimestrielle 40% / Annuelle 33%</li> <li>- Indicateurs opérationnels : Mensuelle 27% / Trimestrielle 42% / Annuelle 28%</li> </ul> <p>Les ré-estimations sont-elles discutées et approuvées par les différents niveaux hiérarchiques avant d'être utilisées ? Oui 75% / Non 23% / NSP 2%</p> <p>La ré-estimation remplace-t-elle le budget dans les comparaisons périodiques de performance ? Oui 29% / Non 70% / NSP 1%</p> <p>La comparaison avec le budget est-elle abandonnée ? Oui 9% / Non 90% / NSP 1%</p> <p>Le budget est-il révisé ? Oui 35% / Non 63% / NSP 2%</p> <p>En cas de crise économique ou de changement significatif des conditions commerciales ou industrielles est-ce que :</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Le budget est révisé ? : Oui 59% / Non 34% / NSP 7%</li> <li>- La comparaison avec le budget est abandonnée ? : Oui 13% / Non 74% / NSP 13%</li> </ul>
Enquête Fortin-CGA (1999)	<p>A quelle fréquence réévaluez-vous les prévisions du budget d'exploitation ?</p> <p>Jamais : 10% / 1 fois par mois : 20% / tous les trois mois : 31% / tous les 6 mois : 15% / 1 fois par an : 14% / au besoin : 10%</p>

Tableau 3.24- Révisions budgétaires : les résultats des enquêtes de la DFCG et de Fortin

Faire des re-prévisions conduit-il à abandonner la référence budgétaire ? Les résultats de l'enquête de Jordan suggèrent que non : plus de 70% des entreprises qui font des révisions ou des re-prévisions n'abandonnent pas la référence budgétaire.

<sup>80</sup> Les réponses à cette question ont été catégorisées a posteriori en fonction des chiffres donnés par les répondants

<sup>81</sup> La moyenne est de 2,98 pour les entreprises de moins de 500 personnes et de 3,40 pour les entreprises de plus de 500 personnes (différence de moyenne non statistiquement significative).

*Le budget est donc bien un outil de pilotage : il est utilisé pour faire apparaître les écarts aux prévisions. De plus, les ré-estimations, révisions, re-prévisions semblent être assez courantes. Il faudra se demander si ces différents éléments de flexibilité sont utilisés de manière concomitante ou alternative. On peut cependant noter dans un premier temps que de nombreux dispositifs sont utilisés pour atténuer le caractère rigide du budget et améliorer le pilotage en cours d'année.*

### 3. Budget et post-évaluation

Il est classique de présenter le budget comme « un cadre d'évaluation des performances » (Horngren *et al.*, 2002, p. 6). Les résultats de la DFCG semblent d'ailleurs confirmer cette affirmation.

Enquêtes	Résultats
Enquête DFCG-IFOP (1994)	Existe-t-il un programme de rémunération (bonus) par rapport à la réalisation budgétaire ? Oui 89% / Non 10% / NSP 1% Si votre entreprise a un plan de bonus, celui-ci est-il directement fonction des résultats : Du réel par rapport au budget : 43% Du réel par rapport à la réévaluation : 4% Du réel par rapport à l'année précédente : 3% Autres : 5% NSP : 45%
Enquête Jordan-HEC (1998)	Le budget est un engagement ferme dans 56% des entreprises de plus de 500 personnes et dans 43% des entreprises de moins de 500 personnes
Enquête Fortin-CGA (1999)	Jusqu'à quel point les modes de rémunération conditionnelle sont-ils liés à l'atteinte des objectifs budgétaires ? (sur une échelle de 1 à 5) Les cadres supérieurs : moyenne=3,5 Les cadres intermédiaires : moyenne=2,73 Les employés : moyenne=2,02

**Tableau 3.25- Objectifs budgétaires et évaluation de la performance : les résultats des enquêtes de la DFCG, Jordan et Fortin**

Notre enquête donne, sur ce point, des résultats quelque peu différents.

	Pas d'accord		D'accord		
La performance des responsables opérationnels est d'abord jugée sur leur capacité à atteindre leurs objectifs budgétaires (moy=3,20)	10,36%	21,07%	22,14%	31,43%	15,00%
Ne pas atteindre ses objectifs budgétaires reflète une mauvaise performance (moy=3,16)	8,21%	21,79%	26,43%	33,21%	10,36%
Ne pas atteindre ses objectifs budgétaires a un impact important sur l'évaluation de la performance des responsables opérationnels (moy=3,27)	6,07%	19,64%	26,43%	36,79%	11,07%
Les primes des responsables opérationnels dépendent largement de l'atteinte des objectifs budgétaires (moy=3,31)	15,22%	14,86%	17,75%	27,90%	24,28%

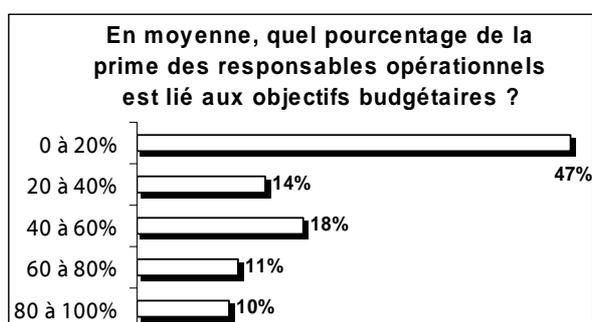
**Tableau 3.26- Atteinte des objectifs budgétaires et évaluation de la performance**

Ainsi, dans seulement 45% des entreprises de notre échantillon, la performance des responsables opérationnels est d'abord jugée sur leur capacité à atteindre leurs objectifs budgétaires. Dans 52% des entreprises, les primes des responsables opérationnels dépendent largement de l'atteinte des objectifs budgétaires.

La forte variance de la question « les primes des responsables budgétaires dépendent largement de l'atteinte des objectifs budgétaires » suggère une grande diversité des pratiques d'évaluation.

L'utilisation du budget pour évaluer la performance des managers semble pratiquée plus souvent dans les entreprises de plus de 500 personnes que dans les entreprises de moins de 500 personnes (annexe 3.4).

Pour avoir des estimations quantifiées sur ces pratiques, nous avons demandé aux personnes interrogées d'estimer le pourcentage de la prime des responsables opérationnels lié aux objectifs budgétaires.



**Graphique 3.9- Pourcentage de la prime des responsables opérationnels lié aux objectifs budgétaires**

Dans seulement 53% des entreprises la prime des managers dépend à plus de 20% de l'atteinte des objectifs budgétaires.

	0 à 20%	20 à 40%	40 à 60%	60 à 80%	80 à 100%
Entreprises < 500 salariés	53%	15%	13%	8%	10%
Entreprises > 500 salariés	38%	11%	25%	16%	11%
Moyenne	47%	14%	18%	11%	10%

**Tableau 3.27- Pourcentage de la prime des responsables opérationnels lié aux objectifs budgétaires : comparaison des entreprises de moins et de plus de 500 personnes**

Le pourcentage moyen de la prime liée au budget est significativement plus élevé (au taux de 5%) dans les entreprises de plus de 500 personnes.

De manière générale, ces différents résultats suggèrent une certaine incitation pour les managers à atteindre les objectifs budgétaires qui leur ont été fixés. Ce constat doit cependant être relativisé car on constate que la part des primes des managers dans le salaire reste faible (Tableau 3.28).

	0 à 10%	10 à 20%	20 à 30%	30 à 50%	Plus de 50%
Entreprises < 500 salariés	49%	39%	10%	1%	
Entreprises > 500 salariés	38%	43%	16%	2%	1%
Moyenne	45%	41%	12%	2%	1%

**Tableau 3.28- Pourcentage de prime dans le salaire des responsables opérationnels**

Dans 45% des entreprises, les primes représentent moins de 10% du salaire et dans 85% des entreprises moins de 20% du salaire.

On peut être surpris de cette assez faible part des primes dans le salaire. L'évaluation au mérite dans les entreprises serait-elle peu généralisée ? Peut-être existe-t-il sur ce point une différence avec les pratiques anglo-saxonnes. L'évaluation au mérite pourrait avoir une forte composante culturelle, certains commentaires semblent le suggérer :

*« L'actionnaire suédois est réfractaire à toute notion de prime. Selon l'actionnaire, toute personne, directeur compris, est rémunérée pour toutes les tâches qu'elle doit accomplir dans le cadre de son contrat de travail, il n'y a donc pas lieu de lui verser une prime. » (DAF, industrie).*

*Nos résultats montrent une forte diversité des pratiques en matière d'évaluation budgétaire. En l'occurrence, le modèle d'évaluation au mérite, et plus particulièrement d'évaluation en fonction des résultats budgétaires (aujourd'hui présenté comme la solution universelle pour une bonne gouvernance jusque dans les services publics) n'est pas la solution retenue par toutes les entreprises en France.*

## 4. Autres dimensions

Restent trois dimensions qui ne peuvent être replacées sur l'axe temporel du contrôle car intervenant à toutes les phases : l'implication de la direction, le niveau de détail et la formalisation. Ces dimensions n'en sont pas moins centrales et soulèvent de nombreuses questions : le budget est-il uniquement l'outil des contrôleurs de gestion ou un outil utilisé par les managers ? Est-il réalisé en grandes masses ou est-il très détaillé ? Son processus est-il « réglementé » ou informel ? Tels sont les points abordés dans cette partie.

### 4.1. Implication de la direction

La répartition du travail de contrôle entre managers et contrôleurs de gestion, thème central du contrôle de gestion lorsqu'on sait qu'on ne peut confondre contrôle et contrôleurs (Bouquin, 2001, p. 76), connaît un regain d'intérêt depuis les travaux de Simons (1991 ; 1994). Les travaux empiriques dans ce domaine restent cependant assez limités.

	Pas d'accord			D'accord	
Pendant l'élaboration des budgets il y a de nombreuses interactions entre la hiérarchie et les directeurs opérationnels (moy=3,51)	5,04%	16,55%	21,22%	37,05%	20,14%
Le processus budgétaire fait l'objet d'une attention fréquente et régulière de la part de la hiérarchie (moy=3,79)	2,15%	11,83%	19,35%	38,35%	28,32%
Le processus budgétaire fait l'objet d'une attention fréquente des managers à tous les niveaux (moy=3,48)	4,33%	18,05%	21,30%	37,91%	18,41%
La hiérarchie utilise l'information budgétaire comme un moyen de questionner et de débattre les décisions et actions des responsables opérationnels (moy=3,45)	4,66%	17,20%	24,01%	36,92%	17,20%

	Pas d'accord			D'accord	
Pendant l'exercice budgétaire l'évolution des budgets donne lieu à des discussions entre la hiérarchie et les responsables opérationnels même s'il n'y a pas d'écarts entre le réel et le budget (moy=3,28)	7,53%	17,92%	26,16%	35,84%	12,54%
Le directeur général utilise le processus budgétaire pour discuter avec ses subordonnés des changements qui se déroulent dans l'entreprise (moy=3,47)	6,47%	17,27%	16,91%	42,09%	17,27%

**Tableau 3.29- Implication de la hiérarchie et de la direction dans le processus budgétaire**

Nos résultats suggèrent une implication assez forte de la direction et des managers dans le processus budgétaire des entreprises de notre échantillon :

- « pendant l'élaboration des budgets il y a de nombreuses interactions entre la hiérarchie et les directeurs opérationnels » dans 57% des entreprises ;
- dans 66% des entreprises, « le budget fait l'objet d'une attention fréquente et régulière de la part de la hiérarchie » ;
- dans 55% des entreprises, « le budget fait l'objet d'une attention fréquente des managers à tous les niveaux » ;
- dans 47% des entreprises, « l'évolution des budgets donne lieu à des discussions entre la hiérarchie et les responsables opérationnels même s'il n'y a pas d'écarts entre le réel et le budget. »

L'implication de la direction et de la hiérarchie est sensiblement plus élevée (au taux de 5%) dans les entreprises de plus de 500 personnes (sauf pour « le directeur général utilise le processus budgétaire pour discuter avec ses subordonnés des changements qui se déroulent dans l'entreprise ») (annexe 3.4).

En revanche, la direction prend une part plus grande aux prévisions dans les entreprises de moins de 500 personnes (Tableau 3.30).

	Pas du tout importante	Peu importante	Assez importante	Importante	Très importante
Quelle est la part prise par la direction dans le travail d'élaboration des prévisions budgétaires ? (moy=3,93)	0,4%	10,5%	19,6%	34,4%	35,1%
Entreprises < 500 salariés (moy=4,02)		10,86%	14,29%	37,14%	37,71%
Entreprises > 500 salariés (moy=3,83)	,91%	9,09%	28,18%	30,00%	31,82%

**Tableau 3.30- Part prise par la direction dans les prévisions budgétaires**

La comparaison avec les résultats de Fortin suggère un niveau d'implication de la hiérarchie dans les pratiques budgétaires plus faible qu'au Québec.

Enquête	Résultats
Fortin -CGA	Jusqu'à quel point ces intervenants sont-ils impliqués dans l'ensemble du processus budgétaire Direction générale : moyenne=4,16

**Tableau 3.31- Implication de la direction dans le processus budgétaire : les résultats de Fortin**

Dans la majorité des cas, le suivi des écarts budgétaires par le directeur est effectué mensuellement. La fréquence du suivi des écarts budgétaires est significativement plus élevée (au taux de signification de 1%) dans les entreprises de plus de 500 personnes.

	Hebdo.	Bimens	Mens.	Trim.	Jamais
Fréquence du suivi des écarts budgétaires par le directeur général	1,42%	0,71%	72,70%	22,70%	2,48%
<500 personnes	1,73%	0,58%	66,47%	28,32%	2,89%
>500 personnes	0,91%	0,91%	82,73%	13,64%	1,82%

**Tableau 3.32- Fréquence du suivi des écarts budgétaires par le directeur général**

Ces différents résultats nous permettent d'esquisser le style d'utilisation du budget selon la taille de l'entreprise (ils reprennent pour partie les résultats de Merchant (1981) exposés dans le chapitre 1) :

- dans les entreprises de moins de 500 personnes, les prévisions budgétaires sont effectuées par la direction mais le budget n'est que peu utilisé pour l'animation ;
- dans les entreprises de plus de 500 personnes, la construction du budget est plus participative, les opérationnels et les fonctionnels y sont plus impliqués. La direction se sert ensuite du budget comme un outil de discussion et d'animation.

## 4.2. Niveau de détail

Le budget et le suivi budgétaire semblent de manière générale très détaillés :

- dans 53% des entreprises, la négociation budgétaire se fait sur des budgets très détaillés ;
- dans 56% des entreprises, le suivi des écarts au budget des responsables opérationnels se fait ligne par ligne.

	Pas d'accord		D'accord		
La négociation budgétaire se fait sur des budgets très détaillés (moy=3,47)	4,27%	16,01%	26,69%	34,52%	18,51%
Le suivi des écarts au budget de chaque responsable opérationnel se fait ligne par ligne (poste par poste) (moy=3,51)	7,80%	16,67%	19,86%	27,66%	28,01%
Les rapports de suivi budgétaire ne sont pas très détaillés et ne comprennent que des données agrégées (moy=2,48)	28,11%	29,89%	15,30%	19,57%	7,12%

**Tableau 3.33- Niveau de détail retenu dans le processus budgétaire<sup>82</sup>**

<sup>82</sup> La moyenne n'est pas significativement différente entre les entreprises de moins et de plus de 500 personnes.

Pour préciser ce point, des questions ont été posées sur l'ordre de grandeur de ce niveau de détail.

	1 à 5	5 à 10	10 à 20	20 à 30	plus de 30
Combien de lignes ou postes budgétaires sont négociés avec les responsables opérationnels en moyenne ?	15,16%	28,16%	31,05%	13,72%	11,91%
<500 personnes	18,24%	34,12%	25,88%	12,35%	9,41%
>=500 personnes	10,19%	18,52%	39,81%	15,74%	15,74%

**Tableau 3.34- Nombre de lignes budgétaires négociées avec les opérationnels**

En général, dix à vingt lignes budgétaires sont négociées avec les responsables opérationnels.

	1 à 20 personnes	20 à 50 personnes	50 à 100 personnes	100 à 200 personnes	plus de 200 personnes
En moyenne une section budgétaire concerne :	61,87%	28,42%	5,76%	2,52%	1,44%
<500 personnes	76,02%	18,13%	4,09%	1,17%	0,58%
>=500 personnes	38,89%	44,44%	9,26%	4,63%	2,78%

**Tableau 3.35- Nombre de personnes concernées par une section budgétaire**

Une section budgétaire est composée, de une à vingt personnes dans les cas les plus fréquents<sup>83</sup>.

	Annuel	Semestriel	Trimestriel	Mensuel	Plus que mensuel
Quel est le plus petit découpage temporel du budget retenu ?	11,55%	3,61%	10,47%	73,29%	1,08%
<500 personnes	10,53%	5,26%	13,45%	70,76%	0%
≥500 personnes	13,08%	0,93%	5,61%	77,57%	2,80%

**Tableau 3.36- Découpage temporel du budget**

Dans plus de 70% des entreprises, le découpage retenu est mensuel. Plus de 11% des entreprises ne découpent cependant pas leur budget annuel<sup>84</sup>. Ce découpage est important car il a une influence majeure sur le mode de pilotage et sa fréquence.

*Nos résultats suggèrent une négociation et un suivi du budget assez détaillé. Ceci permet certes de proposer aux opérationnels un cadre de leur action qui pourrait remédier au fait qu'il n'y a pas toujours des plans d'action. Cela peut cependant les contraindre à réaliser ce qui est prévu au détriment d'une certaine réactivité.*

<sup>83</sup> La comparaison des moyennes montre qu'il y a moins de lignes budgétaires négociées avec les directeurs opérationnels dans les entreprises de moins de 500 personnes et que les sections budgétaires y concernent un moins grand nombre de personnes.

<sup>84</sup> Les résultats de Fortin-CGA donnent des résultats assez proches :

« Dans l'élaboration du budget annuel, sur quelle base temporelle les prévisions relatives au niveau d'activité sont-elles établies ? Hebdomadaire : 6% / Mensuelle : 63% / Trimestrielle : 7% / Annuelle : 10% / Autres : 4% »

### 4.3. Formalisation

Dans 57% des entreprises, des normes détaillées encadrent la construction du budget et dans 75% d'entreprises, le processus est le même pour tous les centres de responsabilité<sup>85</sup>.

	Pas d'accord			D'accord	
Des normes détaillées encadrent la construction du budget (le processus budgétaire est très normalisé)	7,53%	16,85%	17,92%	35,84%	21,86%
Le processus budgétaire est le même pour tous les centres de responsabilité	6,07%	8,93%	10,00%	39,29%	35,71%

Tableau 3.37- Formalisation du processus budgétaire

## 5. Tendances

Dans 55% des entreprises, le processus budgétaire a évolué de manière assez importante ou très importante<sup>86</sup>.

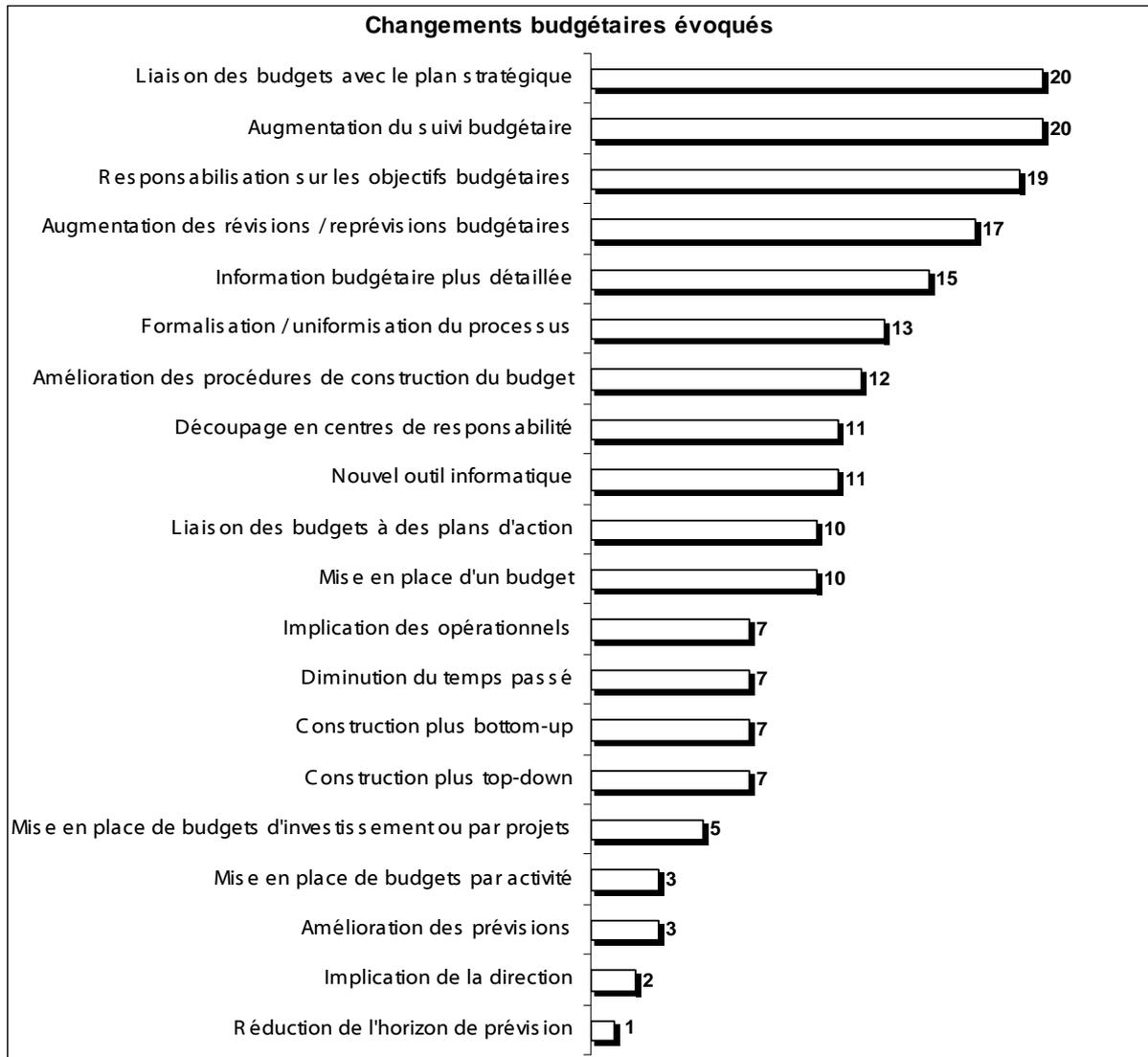
	Non	Oui, mais à la marge	Oui, mais peu importantes	Oui, assez importantes	Oui très importantes
Y a-t-il eu des évolutions dans le processus d'élaboration et de suivi budgétaire pendant les 5 dernières années ?	10,00%	10,00%	26,43%	29,29%	24,29%
Entreprises <500 personnes	13,53%	8,24%	28,24%	30,59%	19,41%
Entreprises > 500 personnes	4,50%	12,61%	24,32%	27,02%	31,53%

Tableau 3.38- Evolutions dans le processus budgétaire

L'analyse des réponses données à la question ouverte « quelles ont été les évolutions dans les processus budgétaires pendant les 5 dernières années ? », permet de voir quelle a été la nature de ces évolutions.

<sup>85</sup> Le processus budgétaire est significativement plus formalisé (au seuil de 1%) dans les entreprises de plus de 500 personnes.

<sup>86</sup> Il y a eu significativement plus d'évolutions dans le processus budgétaire des entreprises de plus de 500 personnes que dans les entreprises de moins de 500 personnes (test significatif au taux de 5%).



**Graphique 3.10- Evolutions des pratiques budgétaires au cours des cinq dernières années : réponses spontanées**

Trois tendances se dégagent :

- Une tentative pour mieux articuler les budgets avec un contenu opérationnel et stratégique (liaison des budgets avec le plan stratégique dans vingt entreprises, liaison des budgets à des plans d'action dans dix entreprises) ;
- Un accroissement de l'utilisation du budget comme moyen de contrôle et de responsabilisation (augmentation du suivi budgétaire dans vingt entreprises, responsabilisation sur les objectifs budgétaires dans dix-neuf entreprises, découpage en centres de responsabilité dans onze entreprises) ;
- Un accroissement des révisions et re-prévisions budgétaires (dans dix-sept entreprises). En moyenne dans les entreprises de l'échantillon, à côté du processus budgétaires, trois re-prévisions sont faites chaque année.

## Conclusion

L'examen des statistiques descriptives de notre questionnaire permet de mieux comprendre les pratiques budgétaires et remet parfois en cause certaines croyances largement répandues sur le budget.

Nous faisons ainsi les constats suivants :

- Tout d'abord, il existe une forte implication de la direction dans le processus budgétaire et, notamment, dans le suivi des écarts. Parallèlement, les opérationnels, bien que participant largement à la construction du budget, semblent assez peu écoutés dans la définition d'objectifs budgétaires qui leurs sont, pour une large part, imposés.
- Ensuite, la négociation budgétaire, bien que s'appuyant sur des éléments assez détaillés, semble ne pas toujours résulter de plans d'action préalables. Dans beaucoup d'entreprises, le budget est d'abord une base financière de discussion, sans prise en compte explicite des choix stratégiques et opérationnels. L'image présentée par la plupart des manuels selon laquelle le budget est un résultat chiffré de plans d'action préalables demande certainement à être précisée (est-ce du descriptif ou du normatif ?).
- Il semble que le budget ne soit pas toujours un objectif annuel immuable, contrairement à ce que voudrait nous faire croire les tenants de la gestion sans budget (Hope et Fraser, 2003c). Il donne lieu à des révisions et à des re-prévisions. De plus, une large majorité d'entreprises utilise un budget « flexible » qui s'adapte au niveau d'activité.
- Enfin, les pratiques en ce qui concerne l'utilisation du budget dans l'évaluation de la performance sont très diverses. Même si le budget est souvent pris en compte dans l'évaluation, les primes monétaires accordées en fonction de l'atteinte des objectifs budgétaires sont faibles. Cependant, elles ne sont pas forcément sans incidence, leur impact symbolique ne résulte pas uniquement de leur importance monétaire. De manière générale, ces résultats montrent que la mise en place d'un système de sanctions / récompenses à partir du budget, n'est pas effective dans la totalité des entreprises en France. L'évidence de ce qui est présenté comme « le bon mode de management » demande donc à être questionnée : pourquoi de nombreuses entreprises ne l'ont-elles pas adopté ?

L'enquête révèle qu'une grande diversité de pratiques existe derrière le mot « budget ». Dans le chapitre cinq, nous tenterons de classer ces pratiques pour proposer une typologie. L'étape préalable à la réalisation de cette typologie est la validation du modèle de mesure proposé dans le deuxième chapitre.



## Chapitre 4. Modèle de mesure : validation statistique

L'objectif de ce chapitre est de vérifier statistiquement la qualité du passage du « monde théorique » au « monde empirique », c'est-à-dire la qualité des indicateurs qui ont été retenus pour opérationnaliser les dimensions théoriques précédemment mises en évidence. Ce travail semble nécessaire dans une optique d'accumulation des connaissances dans la recherche en contrôle de gestion. En effet, « il est dommage qu'il ne soit pas dans la tradition de recherche en contrôle de gestion de passer plus de temps à développer des mesures robustes pour décrire les systèmes de contrôle de gestion, particulièrement quand il y a ambiguïté sur le sens des construits » (Chenhall, 2003, p. 130).

Comme cela a été souligné dans le premier chapitre, ce manque a largement touché le courant *RAPM*, pourtant très développé, avec pour conséquence des résultats contradictoires difficiles à expliquer. Ainsi, Otley et Fakiolas (2000) constatent que :

« La littérature a tendance à ne pas accorder une attention systématique à l'évaluation de la validité des construits et à ne pas essayer de développer de meilleurs instruments. Il serait utile que des chercheurs puissent valider le développement de leurs mesures [...]. Ceci permettrait non seulement de s'assurer que l'instrument est pertinent mais aussi de clarifier les ambiguïtés dans les termes utilisés » (Otley et Fakiolas, 2000).

Ce chapitre est l'occasion d'un travail avant tout méthodologique, mais cette méthodologie n'est pas une fin en soit. La réflexion méthodologique doit aider à trouver les questions les plus pertinentes pour opérationnaliser les concepts retenus et à réfléchir, grâce à la comparaison avec les données empiriques, à la validité de ces concepts.

Dans une première section, nous présentons la démarche statistique. Puis, nous exposons les résultats issus de l'analyse factorielle exploratoire. Enfin, une analyse factorielle confirmatoire permet d'évaluer la fiabilité et la validité de nos construits.

Pour construire notre modèle de mesure, nous ne retenons que les entreprises de plus de trente personnes. Ceci conduit à éliminer dix entreprises. Nous faisons ce choix pour deux raisons :

- en premier lieu, nous constatons que le taux de réponses manquantes dans les questionnaires remplis par ces entreprises est plus élevé ;
- ensuite, certains répondants (deux cas sur dix) ont ajouté des commentaires concernant la difficulté pour eux de répondre aux questions posées.

Notre échantillon final est donc composé de 276 entreprises. C'est à partir de cet échantillon que nous discutons de la construction de notre modèle de mesure.

## Section 1. Modèle de mesure initial et méthodologie

Nous reprenons les questions présentées dans le chapitre trois pour opérationnaliser les concepts retenus. Les questions du modèle de mesure sont des questions fermées. Pour la plupart des questions, nous avons opté pour une notation mixte avec ancrage sémantique de type Likert (pas d'accord / d'accord) à chaque extrémité. L'ancrage sémantique est modéré (« d'accord » plutôt que « tout à fait d'accord ») pour faciliter les réponses aux extrêmes (Darpy, 1997). Une partie des questions est de type « échelle à support sémantique ».

Toutes les variables obtenues sont des échelles ordinales. Conformément à la pratique nous les considérerons comme des échelles d'intervalle, facilitant ainsi le traitement des données (Evrard *et al.*, 2003).

L'objectif de ce chapitre est de proposer une échelle de mesure pour chacun de ces 9 construits.

« Une échelle de mesure est un rassemblement d'énoncés qui sont supposés rendre compte indirectement du phénomène sous-jacent au construit que le chercheur souhaite saisir et mesurer [...]. Ces énoncés insérés dans un questionnaire sont soumis aux personnes interrogées qui expriment leur opinion par rapport à chacun d'entre eux. Cependant, la réponse donnée ne répond pas toujours à cette opinion ; elle en est un reflet, un indicateur [...]. Le processus de développement nous conduit donc à retenir les meilleurs indicateurs de ce phénomène appelé aussi variable latente.

Une échelle mesure l'intensité d'un phénomène. L'objectivité de la mesure dépend pour partie des choix préliminaires relatifs à son format. » (Darpy, 1997, p. 161)

L'échelle initiale résulte de notre revue de littérature et de données collectées sur le terrain (présentation dans le deuxième chapitre). Elle se compose de neuf dimensions et 41 items.

Dimension	Items
Participation (5 items)	FPARTOP1 Les objectifs budgétaires sont décidés de manière...
	FPARTOP2 Quelle est la part prise par les opérationnels dans le travail d'élaboration des prévisions budgétaires
	FPARTOP3 Les responsables opérationnels participent largement à l'élaboration de leur budget
	FPARTOP4 Les responsables opérationnels ont une influence déterminante sur leurs objectifs budgétaires
	FPPRIORIT Les chiffres budgétés traduisent les priorités des opérationnels
Type de négociation (5 items)	FNEGPA10 Les plans d'action... (sont établis avant les budgets, sont établis après les budgets, il n'y a pas de plans d'action formalisés) (R)
	FNEGPA2 Les plans d'action à réaliser (pas du tout importants / très importants)
	FNEGPA3 L'élaboration de plans d'action est une étape majeure du processus budgétaire
	FNEGPA4 Lors de la négociation chaque modification significative du budget est accompagnée d'une modification des plans d'action qui le sous-tendent
	FNEG00OP Nombre d'objectifs opérationnels (calculé)
Difficulté des objectifs (5 items)	FDIFSOUV Les objectifs budgétaires sont atteints : (*)
	FDIFPROB Quelle est la probabilité moyenne pour un responsable budgétaire d'atteindre son objectif budgétaire ? (*)
	FDIFFAC Les objectifs budgétaires des responsables opérationnels sont faciles à atteindre (*)
	FNEGSLAK En moyenne quel est le % du budget des responsables opérationnels qui est disponible pour des événements imprévus ou des projets non déterminés ? (*)
	FDIFPROD Les objectifs budgétaires des responsables opérationnels supposent une forte productivité et/ou une bonne gestion des coûts dans leur entité
Suivi des écarts (3 items)	PSUIVEC Les écarts budgétaires donnent lieu à des discussions entre la direction et les responsables concernés
	PSUIVCOR Des actions correctives doivent être proposées par les responsables lorsqu'un écart entre le réel et le budget apparaît en cours d'exercice
	PSUIVIMP Une grande importance est accordée aux écarts budgétaires
Révisions budgétaires (4 items)	PLEXRE00 Quel est le nombre de reprévisions budgétaires chaque année ?
	PFLXEST Les budgets font l'objet de réestimations régulières pour tenir compte de l'évolution de l'environnement
	PFLEXDEP Les responsables opérationnels ne peuvent dépasser les dépenses prévues dans leur budget même si l'activité est plus importante que prévue (*)
	PFLXCHG Les objectifs budgétaires ne peuvent être changés pendant l'année (*)

Tableau 4.1- Modèle de mesure initial<sup>87</sup>

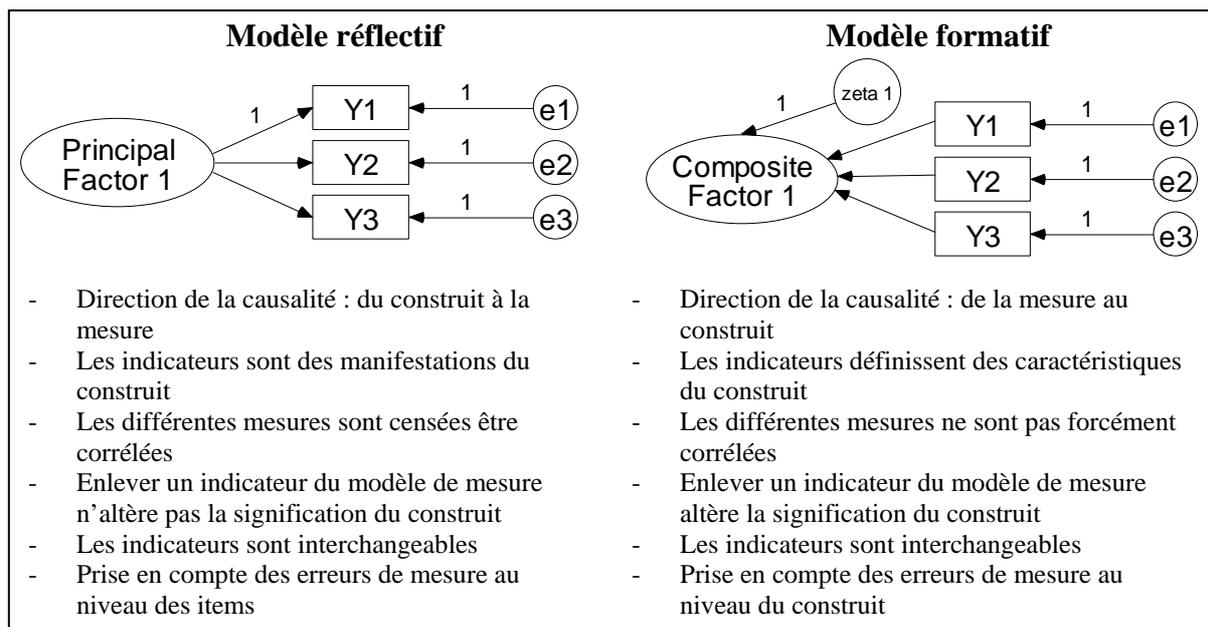
<sup>87</sup> (\*) Item inversé, (R) Item recodé, (calculé) Item obtenu par le calcul

Dimension	Items
Evaluation (6 items)	EATEVAL Ne pas atteindre ses objectifs budgétaires a un impact important sur l'évaluation de la performance des responsables opérationnels
	EATPRIM Les primes des responsables opérationnels dépendent largement de l'atteinte des objectifs budgétaires
	EPOURBUD Quel pourcentage de cette prime est lié aux objectifs budgétaires ?
	ECAPAT La performance des responsables opérationnels est d'abord jugée sur leur capacité à atteindre leurs objectifs budgétaires
	EATPERF Ne pas atteindre ses objectifs budgétaires reflète une mauvaise performance
	PRIMBUD Part des primes budgétaires dans le salaire (calculé)
Implication (7 items)	PSUIVAT Le processus budgétaire fait l'objet d'une attention fréquente des managers à tous les niveaux
	PSUIVHR Le processus budgétaire fait l'objet d'une attention fréquente et régulière de la part de la hiérarchie
	PSUIVQST La hiérarchie utilise l'information budgétaire comme un moyen de questionner et de débattre les décisions et actions des responsables opérationnels
	PSUIVDIS Pendant l'exercice budgétaire l'évolution des budgets donne lieu à des discussions entre la hiérarchie et les responsables opérationnels même s'il n'y a pas d'écarts entre le réel et le budget
	FNEGINT Pendant l'élaboration des budgets il y a de nombreuses interactions entre la hiérarchie et les directeurs opérationnels
	PSUIVDG2 Le directeur général utilise le processus budgétaire pour discuter avec ses subordonnés des changements qui se déroulent dans l'entreprise
	FPARTDIR Quelle est la part prise par la direction dans le travail d'élaboration des prévisions budgétaires
Détail (4 items)	FDETBUD La négociation budgétaire se fait sur des budgets très détaillés
	PSUIVLIG Le suivi des écarts au budget de chaque responsable opérationnel se fait ligne par ligne (poste par poste)
	PSUIVAG Les rapports de suivi budgétaire ne sont pas très détaillés et ne comprennent que des données agrégées (*)
	FDETLIGN Combien de lignes ou postes budgétaires sont négociés avec les responsables opérationnels en moyenne ?
Formalisation (2 items)	AUTNORM Des normes détaillées encadrent la construction du budget (le processus budgétaire est très normalisé)
	AUTMEM Le processus budgétaire est le même pour tous les centres de responsabilité

Tableau 4.1- Modèle de mesure initial (suite)

Un bon construit doit être fiable et valide (Evrard *et al.*, 2003). Les critères généralement utilisés pour évaluer la qualité d'un construit sont présentés dans le tableau ci-dessous (Tableau 4.2, page 164), ainsi que les moyens mis en œuvre pour s'assurer du respect de ces critères dans notre étude.

Ces critères sont adaptés à l'évaluation des construits « réfléchifs ». Les construits réfléchifs reposent sur l'hypothèse selon laquelle « la variation du score d'un construit est fonction du vrai score plus le terme d'erreur » (Jarvis *et al.*, 2003). Les construits réfléchifs s'opposent aux construits formatifs dans leurs hypothèses et dans leurs critères de validité.



**Figure 4.1- Différences entre modèle réfléchif et formatif (Jarvis *et al.*, 2003, p. 201, 203)**

Nous faisons l'hypothèse que les modèles de mesure proposés sont réfléchifs, c'est-à-dire que chaque item est une manifestation du construit et que tous les items doivent covarier ensemble. Cette hypothèse est classique pour le développement d'échelles de mesure depuis les travaux de Churchill (1979). Dans une échelle de ce type, les items représentent les différentes facettes d'un même concept : ils doivent effectivement covarier sans pour autant être redondants.

Construire un modèle formatif (mesure de type « index ») reviendrait à faire l'hypothèse qu'une combinaison de sous-dimensions explique chacun des concepts proposés (Korchia, 2001, p. 61).

Qualité du construit	Définition	Mise en œuvre dans l'étude
Validité de contenu (validité logique ou de consensus)	<i>L'échelle permet-elle d'appréhender le phénomène étudié ?</i> La validité logique consiste en l'acceptation de la méthode de mesure par la communauté scientifique. Elle doit permettre de s'assurer de la validité de contenu c'est-à-dire l'adéquation de la mesure empirique au contenu théorique du construit (Darpy, 2001).	Le questionnaire reprend, quand elles existent, des opérationnalisations proposées et validées dans les recherches précédentes. Le questionnaire a fait l'objet de discussions avec deux académiques spécialistes du domaine pour discuter de la pertinence des questions relativement aux construits sous-jacents et d'un pré-tests sur quatre professionnels (trois contrôleurs de gestion et un directeur administratif et financier) pour s'assurer de la compréhension des différentes questions. Les discussions qui ont suivi cette étape de pré-test ont permis d'améliorer grandement la qualité du questionnaire.
Fiabilité	<i>Quelle est la qualité de la mesure ? La mesure est-elle précise ?</i> Un construit fiable doit « permettre à des observateurs différents de faire des mesures concordantes d'un même sujet, ou [...] à un observateur d'établir des mesures similaires d'un même sujet à des moments différents » (Drucker-Godard <i>et al.</i> , 1999, p. 266). L'opérationnalisation par des échelles multiples (plusieurs questions permettent de mesurer le même phénomène) doit améliorer la fiabilité des construits (Evrard <i>et al.</i> , 2003)	Chaque construit est mesuré par plusieurs questions. La cohérence interne de chaque dimension est évaluée en fonction des critères traditionnels de fiabilité (alpha de Cronbach et rho de Joreskog).
Unidimensionnalité	<i>Adéquation de l'item à un construit sous-jacent unique ?</i>	Une analyse factorielle exploratoire nous permet de vérifier l'unidimensionnalité de chaque concept.
Validité de trait (de construit ou empirique) qui correspond aux validités convergentes et discriminantes	<i>Quel degré d'accord entre différentes mesures du même concept. Quel niveau de différentiation d'un concept avec les autres concepts ?</i> La validité convergente consiste à s'assurer que les items mesurant le concept sont corrélés entre eux. La validité discriminante consiste à s'assurer que les indicateurs mesurant des phénomènes différents sont faiblement corrélés entre eux (Venkatraman et Grant, 1986).	Les validités convergentes et discriminantes sont évaluées par des analyses factorielles confirmatoires à l'aide d'une modélisation par équations structurelles (Fornell et Larcker, 1981) : - Validité convergente : s'assurer que la variance partagée entre un construit et ses items est importante - Validité discriminante : s'assurer que la variance partagée entre un item et son construit est supérieure à la variance partagée entre cet item et les autres construits

**Tableau 4.2- Evaluation de la qualité d'un outil de mesure (d'après Darpy, 1997 ; Darpy, 2001 ; Drucker-Godard *et al.*, 1999 ; Evrard *et al.*, 2003 ; Hinkin, 1998 ; Venkatraman et Grant, 1986)**

L'hypothèse sous-jacente aux modèles de mesure réfléchitifs est qu'il y a « interchangeabilité des indices » (ou indicateurs), notion développée par Lazarfeld :

« L'interchangeabilité des indices est un fait universel dans les sciences sociales. [...] Pour traduire un concept de grande extension et de faible spécificité en un instrument de recherche empirique, il est toujours possible de choisir des indicateurs très divers. Or il vaut mieux, pour des raisons pratiques, restreindre le nombre d'items de façon à rendre l'outil plus maniable. Si l'on prend deux sous-ensembles d'items raisonnables et que l'on construise deux indices, on trouvera ordinairement que : 1/ les deux indices sont statistiquement liés mais ne donnent pas en général exactement la même classification des individus ; 2/ les indices conduisent à des résultats empiriques similaires si on les croise avec une variable extérieure. » (Lazarfeld, 1970, p. 285)

Au-delà des critères statistiques énoncés, une bonne échelle permet de discriminer les pratiques des entreprises. Les traitements statistiques nous permettent de nous assurer du pouvoir discriminant des questions choisies.

La validation de la modélisation issue de la littérature et de l'opérationnalisation proposée passe par deux étapes : 1/ une analyse factorielle exploratoire pour « purifier » le modèle de mesure ; 2/ une analyse factorielle confirmatoire pour évaluer la qualité de l'opérationnalisation de chaque dimension. L'objectif de ces traitements statistiques est de proposer des échelles de mesure validées empiriquement pour les différents concepts retenus<sup>88</sup>.

## Section 2. Analyses factorielles exploratoires

Conformément aux recommandations d'Hinkin (1998), pour améliorer la qualité des échelles construites nous procédons dans un premier temps à une analyse factorielle exploratoire afin de réduire le nombre d'items et ne garder que les plus pertinents.

### 1. Choix de la méthode d'analyse factorielle

L'analyse factorielle « consiste à identifier à partir d'un ensemble de variables, un nombre plus restreint de dimensions ou de facteurs » (Evrard *et al.*, 2003, p. 399). Il existe deux grandes méthodes d'analyse factorielle : l'analyse en composantes principale (ACP) et l'analyse factorielle classique (aussi appelée analyse en facteurs communs et spécifiques-AFCS). L'AFCS est « une analyse factorielle conduite dans le but de découvrir quels sont les variables latentes (facteurs) sous-jacentes à un ensemble de variables ou de mesures » (Vogt, 1993, p. 87). Ces deux méthodes sont souvent confondues, elles donnent d'ailleurs des résultats convergents dans des conditions normales d'utilisation (Evrard *et al.*, 2003, p. 401).

---

<sup>88</sup> La validation de ces échelles reste imparfaite. Cependant, il existe pour le moment très peu de travaux dans la recherche en contrôle de gestion validant de manière correcte au plan statistique les échelles de mesure utilisées (encore moins dans le contexte français), notre travail constitue donc une tentative dans ce domaine.

La pratique semble accepter l'analyse en composantes principales comme préalable à la construction d'une échelle (voir par exemple les recherches suivantes : Darpy, 1997, 2002 ; Gurviez et Korchia, 2002 ; Korchia, 2001). Nous choisissons donc de mener une analyse en composantes principales pour laquelle les calculs sont plus simples et la solution unique (Evrard *et al.*, 2003, p. 401)<sup>89</sup>.

Comme toutes les échelles ont le même format, l'analyse factorielle sera faite sur la matrice de covariance (c'est-à-dire une matrice des corrélations non standardisée) afin de garder toute la variance des variables (Evrard *et al.*, 2003, p. 418)<sup>90</sup>.

Deux questions se posent alors : *combien d'axes factoriels et quels items retenir ?*

### 1.1. Nombre de facteurs à retenir et choix de la méthode de rotation

Les critères théoriques permettant de déterminer le nombre d'axes à retenir dans une ACP sont difficilement utilisables dans la pratique. Les critères empiriques « sont en réalité les seuls applicables » (Saporta, 1990, p. 178).

Pour déterminer le nombre de facteurs à retenir dans ces analyses en composantes principales, nous utilisons, de manière générale, la règle de Kaiser. Celle-ci consiste à s'assurer que la variance restituée par les facteurs est supérieure à une restitution au hasard, ce qui conduit à ne retenir que les facteurs pour lesquels la valeur propre (variance restituée par chaque axe factoriel) est supérieure à 1 (Evrard *et al.*, 2003, p. 402).

Il n'existe cependant pas de critère absolu en la matière (Lebart *et al.*, 2000), nous complétons donc notre analyse en nous assurant que le « critère du coude » (ou critère d'accumulation de variance) est cohérent avec le critère de Kaiser. Ceci revient à vérifier graphiquement que la variance expliquée par le premier facteur non retenu apporte nettement moins d'informations que le précédent. Ce deuxième critère peut être mis en application numériquement par le *scree-test* de Cattell (calcul des « différences secondes ») dont les résultats sont proposés par le logiciel SPAD (Saporta, 1990, p. 179).

Afin d'augmenter la valeur des coefficients de corrélation entre les variables et les leurs facteurs, nous procédons à une rotation. Ceci facilite l'interprétation des facteurs (Evrard *et al.*, 2003, p. 417). Deux méthodes de rotation existent : *varimax* et *oblimin*. La méthode *varimax* « simplifie la structure de la solution en maximisant la variance des composantes. Généralement cela entraîne une redistribution des pondérations de façon telle que certaines variables seront fortement corrélées avec une dimension, alors que d'autres variables obtiendront des pondérations négligeables » (Baillargeon, 2003a). La rotation oblique (*oblimin*) permet également de simplifier l'interprétation des facteurs, mais sans postuler une indépendance entre les facteurs. Le choix de méthode reste discuté, « les tenants de la rotation

---

<sup>89</sup> L'analyse en facteurs communs et spécifiques a été menée sur nos données. Elle donne, au final, des résultats très proches de ceux qui sont présentés dans ce chapitre.

<sup>90</sup> Pour faciliter l'interprétation, tous les résultats présentés par la suite sont normalisés par la méthode de Kaiser.

orthogonale soulignent sa simplicité mathématique, alors que les défenseurs de la rotation oblique affirment que seule une rotation oblique est en mesure de bien refléter la réalité des phénomènes psychologiques étudiés » (Baillargeon, 2003b).

Une solution à ce problème est proposée par Pedhazur et Pdahazur-Schmeklin (1991) qui « recommandent vivement de procéder aux deux types de rotation ; si la rotation oblique démontre une corrélation importante entre les dimensions et que cet état de fait correspond à la position théorique entretenue à l'égard du construit étudié, il faut alors privilégier cette solution plus représentative de la réalité. Si par ailleurs, la solution oblique démontre l'absence de corrélation (ou une corrélation négligeable) entre les facteurs, il est alors approprié de se rabattre sur la solution orthogonale plus simple » (Baillargeon, 2003b).

## 1.2. Méthode de choix des items à retenir dans l'échelle finale

Traditionnellement, le choix des items à retenir se fait à l'aide de l'analyse factorielle exploratoire et de l'indice de fiabilité (alpha de Cronbach).

Les items à retenir à la suite de l'analyse factorielle exploratoire sont ceux qui contribuent le plus à la formation d'un facteur. Il faut donc identifier les variables les plus corrélées au facteur (en retenant les facteurs dont la contribution aux axes factoriels est supérieure à 0,5).

L'alpha de Cronbach permet de mesurer la fiabilité d'une mesure en vérifiant l'homogénéité des différents items. Il compare la variance partagée entre les différents items à la variance totale des items. Si la part de la variance partagée entre les items par rapport à la variance totale est élevée cela veut dire que, pour une large part, les items varient dans le même sens, ce qui est l'indice d'une bonne fiabilité. Il est donc « un coefficient de fiabilité qui mesure la cohérence interne d'une échelle construite à partir d'un ensemble d'items. La pratique consiste à réduire le nombre d'items initiaux contenus dans l'échelle en fonction de la valeur du coefficient alpha, afin d'augmenter la fiabilité de la mesure du construit. La valeur varie entre 0 et 1. Plus elle est proche de 1, plus la cohérence interne de l'échelle (c'est-à-dire sa fiabilité) est forte. » (Drucker-Godard *et al.*, 1999, p. 268). Généralement, on considère qu'un alpha de Cronbach de 0,8 est très bon et qu'un alpha de Cronbach de 0,6 est acceptable en phase exploratoire. Un alpha trop élevé tendrait à montrer qu'on n'a pas mesuré les différentes facettes d'un même concept et qu'on a mesuré plusieurs fois la même chose. Ainsi, l'alpha de Cronbach peut nous aider dans le choix des items à retenir.

Cette démarche permet de « sélectionner parmi un ensemble important de variables celles qui interviennent le plus dans la description du phénomène étudié » (Evrard *et al.*, 2003, p. 410) et de proposer des échelles de mesure.

Ce type d'analyse est cohérent avec le « paradigme de Churchill (1979) ». Ce paradigme est dominant dans la recherche sur le développement d'échelles en marketing et peut conduire à certaines dérives au détriment de la validité de contenu des échelles (Rossiter, 2002, p. 308) :

- suppression d'items conceptuellement nécessaires dans la course à l'unidimensionnalité ;

- ajout d'items non nécessaires et parfois conceptuellement non appropriés pour obtenir un alpha de Cronbach élevé ;
- présentation d'alphas élevés comme seule évidence de la validité des échelles.

La sélection des items pour opérationnaliser un concept fait face à un dilemme entre le niveau de couverture du concept et les relations entre items. On peut, en effet, décider de retenir de nombreux items qui opérationnalisent une facette différente du concept ou seulement quelques items très proches. Dans le premier cas, on obtient une large couverture du concept, reprenant toutes ses facettes. Dans le second cas, on obtient une forte similarité entre les items qui conduit à une bonne estimation de la fiabilité.

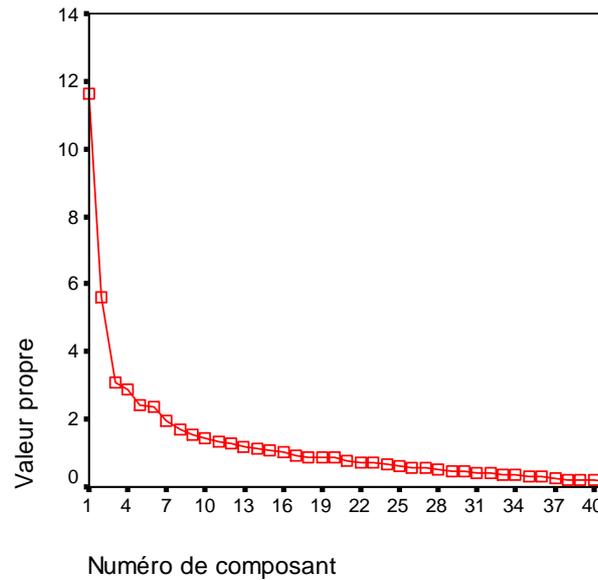
Pour Rossiter (2002), plus l'objet est concret, moins il est utile d'avoir plusieurs items (sinon ils deviennent redondants). Inversement, pour les construits abstraits, un nombre d'items plus élevé semble indiqué. Dans ce cas, on ne peut pas toujours réussir à augmenter l'alpha de Cronbach.

## 2. Analyses factorielles exploratoires du modèle de mesure

Avant de procéder échelle par échelle, nous procédons à l'analyse de la structure factorielle de l'ensemble des questions du modèle de mesure. L'analyse en composantes principales des quarante trois items retenus fait apparaître onze axes factoriels (selon le critère de Kaiser des valeurs propres supérieures à 1) qui expliquent 65,9% de la variance<sup>91</sup>. L'examen de la matrice de structure après rotation montre que l'on retrouve pour une large partie les dimensions définies au préalable (voir annexe 4.1). On constate cependant que les concepts d'implication de la direction et de suivi des écarts sont sur le même axe : l'axe 1.

---

<sup>91</sup> Le test de Kaiser, Meyer et Olkin et le test de spécificité de Barlett nous permettent de nous assurer que la matrice des données est factorisable. Pour cette première analyse, on trouve les indices suivants : Indice KMO=0,826 (>0,6) et signification de Barlett=0,00. Ces indices montrent que les données forment un ensemble suffisamment cohérent pour qu'il soit raisonnable d'y chercher des dimensions communes (Evrard *et al.*, 2003, p. 400). Avant chaque analyse en composantes principales, nous nous assurons que ces indices ont de bonnes propriétés.



**Graphique 4.1- Valeurs propres des composants (axes)**

Le graphique des valeurs propres est difficile à interpréter. La part de la variance expliquée par les axes décroît très fortement au début. On peut cependant repérer grâce au *scree-test* de Catell une rupture de concavité entre les facteurs 6 et 7, puis, dans une moindre mesure, entre les facteurs 10 et 11. Le dernier facteur n'englobe qu'une variable, il semble donc pertinent de mener à nouveau cette analyse factorielle mais sur dix facteurs.

La matrice de corrélation des composantes laisse apparaître des relations finalement assez faibles entre les facteurs (excepté entre les facteurs 1 et 3) (voir annexe 4.2). On peut donc mener une analyse factorielle avec rotation Varimax sur les dix premiers facteurs dont les résultats sont les suivants :

Composantes	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
PSUIVEC	,728	,103	,069	,095	,063	,101	,077	,061	-,061	,049
PSUIVHR	,688	,214	,163	,097	-,024	-,024	,302	,010	-,047	,021
PSUIVDG2	,671	,084	,120	,002	,225	,038	-,025	-,120	,012	,011
PSUIVAT	,652	,236	,255	,047	-,007	,101	,248	-,068	-,087	-,047
PSUIVCOR	,606	,092	,033	,092	,077	,139	,110	,086	-,294	,018
PSUIVDIS	,602	,097	,245	-,010	,175	,008	,084	,059	,278	,097
PSUIVQST	,585	,117	,236	,167	,136	,077	,011	-,007	,088	,001
FNEGINT	,509	,264	,321	,151	,039	,162	,224	,065	-,064	-,005
PSUIVIMP	,507	-,019	-,067	,086	,227	,240	-,014	,103	-,160	-,173
FDIFPROD	,344	,160	,002	,191	,144	,072	-,047	,050	-,060	-,011
FNEGPA10	,049	,866	,147	-,053	,068	,053	,076	-,024	,213	-,129
FNEGPA3	,283	,784	,135	,080	-,070	,152	-,057	-,033	-,116	-,017
FNEGPA2	,258	,721	,063	,016	,056	,031	-,019	,056	-,013	,079
FNEGPA4	,411	,635	,128	,049	-,130	,181	-,029	,062	-,101	,033
FNEG00OP	,011	,534	,198	-,050	,211	-,077	,274	,084	-,148	,167
FPARTOP4	,204	,187	,775	-,006	,034	,070	-,091	,048	-,119	,041
FPARTOP3	,272	,232	,740	-,001	-,004	,214	,018	,017	-,090	-,063
FPARTOP1	,045	,014	,673	-,004	,055	-,079	,048	-,032	,072	,015
FPARTOP2	,336	,178	,594	-,071	,000	,037	,243	,043	-,015	-,046
FDETLIGN	,002	-,024	,509	-,044	,087	,269	,405	,020	-,098	-,062
FPRIORIT	,288	,217	,411	,170	-,126	-,037	-,069	,067	-,059	,001
FPARTDIR	,339	,211	-,347	-,089	,107	-,091	,104	,087	,147	-,009
PRIMBUD	,135	-,028	,064	,913	,053	-,012	,065	,076	,170	-,067
EPOURBUD	,081	-,038	-,031	,908	,093	,022	,116	,072	,131	-,033
EATPRIM	,180	,083	-,013	,760	,333	,084	-,053	-,015	-,107	-,039
EATPERF	,238	-,001	-,006	,118	,766	,050	,075	-,005	,152	-,053
EATEVAL	,290	,084	,054	,427	,699	-,033	,079	-,002	,032	-,059
ECAPAT	,356	,060	,041	,414	,615	,047	-,024	,012	-,205	-,010
PSUIVLIG	,241	,128	,067	-,017	,077	,786	-,003	-,094	-,064	-,067
PSUIVAG	,101	,069	-,019	-,010	-,049	,707	,268	,129	,347	,174
FDETBUD	,148	,118	,247	,188	,034	,578	,157	,087	-,188	-,074
AUTNORM	,275	,195	,098	,084	,038	,043	,703	,177	-,229	-,077
AUTMEM	,222	-,060	-,007	,123	,038	,166	,612	-,162	-,061	-,024
FNEGSLAK	-,001	-,020	,016	-,083	,232	,209	,250	,170	-,001	,041
PFLXEST	,145	,033	,075	-,014	,034	,029	-,097	,887	-,021	,051
PLEXRE00	-,044	,042	-,019	,132	-,009	,027	,104	,744	,053	,033
FDIFPROB	-,152	-,096	-,116	,020	,025	,015	-,051	-,040	,515	-,041
PFLEXDEP	,049	,064	,216	,096	-,156	-,088	-,136	-,079	,437	,218
FDIFSOUV	-,254	-,203	-,104	,021	,068	-,063	-,145	,099	,418	-,068
FDIFFAC	,132	,184	-,094	,103	,091	,068	-,023	,111	,389	-,120
PFLXCHG	,032	,037	-,062	-,125	-,059	,005	-,055	,103	-,073	,953
Part de variance expliquée	11,0%	9,6%	7,0%	9,3%	4,8%	5,1%	4,2%	4,5%	3,2%	4,6%

**Tableau 4.3- Matrice des composantes redimensionnée après rotation<sup>92</sup>**

Les dix facteurs retenus expliquent 63,4% de la variance. Ces facteurs sont, pour la plupart, les mêmes que ceux qui ont été mis en évidence par la première analyse factorielle exploratoire avec rotation oblique. Cette stabilité des résultats entre les différentes méthodes indique la robustesse de la structure factorielle sous-jacente.

<sup>92</sup> Méthode d'extraction : Analyse en composantes principales. Méthode de rotation : Varimax avec normalisation de Kaiser. La rotation a convergé en 9 itérations

**Facteur 1 :** Le premier facteur reprend les items ayant trait à l'implication de la direction et au suivi des écarts. Cet axe comprend dix items dont un seul (« Les objectifs budgétaires des responsables opérationnels supposent une forte productivité et/ou une bonne gestion des coûts dans leur entité ») n'est pas relatif aux deux concepts évoqués ci-dessus (mais il est très faiblement lié au facteur). Ceci suggère, comme l'avait déjà montré l'analyse exploratoire avec rotation oblique que les concepts « implication de la direction » et « suivi des écarts » sont assez proches.

**Facteur 2 :** Le deuxième facteur regroupe les items relatifs au type de négociation mené. Cette dimension comprend cinq items et explique 9,6% de la variance.

**Facteur 3 :** Le troisième facteur reprend les cinq items relatifs à la participation. L'aspect participation aux prévisions et au budget est fortement corrélé avec la participation aux objectifs. Ce facteur inclut aussi, de manière assez surprenante, deux items supplémentaires (qui sont cependant faiblement reliés au concept). La question « combien de lignes ou postes budgétaires sont négociés avec les responsables opérationnels en moyenne ? » était censée traduire le niveau de détail. Elle se trouve regroupée avec la participation, ce qui suggère que les répondants ont d'abord entendu dans la question l'aspect négociation avec les responsables opérationnels. La question « quelle est la part prise par la direction dans le travail d'élaboration des prévisions budgétaires ? » est liée négativement à la dimension participation. S'il y a bien deux dimensions indépendantes, l'une reflétant l'implication de la direction et l'autre reflétant la participation, il semble en revanche que lorsque la direction prend une part importante dans les prévisions budgétaires, c'est au détriment des responsables opérationnels.

**Facteur 4 :** Le quatrième facteur porte sur l'évaluation budgétaire mais il ne reprend que les items relatifs au lien entre le budget et l'attribution de primes. Il traduit le niveau de participation aux résultats budgétaires attribuée aux responsables opérationnels.

**Facteur 5 :** Le facteur 5 regroupe les trois questions restantes sur l'évaluation budgétaire et traduit utilisation du budget pour évaluer la performance.

**Facteur 6 :** Le facteur 6 reprend les trois items restants concernant la dimension « niveau de détail » (un des items se trouve dans la participation).

**Facteur 7 :** Le septième facteur reprend les deux items relatifs à la formalisation et y ajoute un item mesurant le niveau de *slack* (ou de difficulté des objectifs).

**Facteur 8 :** Le huitième facteur regroupe deux items ayant trait à la ré-estimation et à la ré-prévision budgétaire.

**Facteur 9 :** Le neuvième facteur regroupe quatre items dont trois relatifs à la dimension « difficulté des objectifs » et un relatif à la dimension révision.

**Facteur 10 :** Le dernier facteur comprend un seul item : « les objectifs budgétaires ne peuvent être changés pendant l'année ».

Cette analyse factorielle exploratoire permet de faire apparaître de manière correcte la plupart des dimensions théoriques sans imposer une quelconque structure théorique *a priori* (à des items disséminés dans le questionnaire). Ainsi, les dimensions « type de négociation », « participation », « niveau de détail » et « formalisation » se retrouvent presque telles quelles dans l'analyse factorielle exploratoire.

L'analyse nous montre aussi que l'évaluation budgétaire serait porteuse de deux dimensions : l'utilisation du budget pour l'évaluation et l'utilisation du budget pour la rémunération. Les dimensions « suivi des écarts » et « implication de la direction » semblent très proches puisqu'elles sont représentées sur un même axe factoriel. L'opérationnalisation des dimensions « révision budgétaire » et « difficulté des objectifs » semble cependant poser des problèmes.

*Nos résultats, indiquent une bonne validité convergente et discriminante des modèles de mesure envisagés. L'analyse suggère cependant que certains concepts (tels que la flexibilité et évaluation) recouvrent en fait deux ou trois dimensions. Elle suggère aussi que les concepts d'implication et de suivi des écarts ne forment qu'un seul concept.*

### 3. Analyses factorielles exploratoires des dimensions

Ces modèles de mesure sont améliorés par l'étude des échelles de chaque concept. Pour chaque item, nous étudions ses coordonnées factorielles (ou saturation ou *loading*) et sa communalité (part de variance expliquée par les axes factoriels). Les items n'ayant pas une contribution factorielle aux axes supérieure à 0.5 (évaluée par les coordonnées factorielles) sont sortis de l'analyse. Dans le même temps, nous évaluons la fiabilité de l'instrument et nous supprimons les items qui permettent d'améliorer cette fiabilité. Les items éliminés à la suite de l'analyse factorielle exploratoire sont grisés.

	Coordonnées	Communalité
FPARTOP3 Les responsables opérationnels participent largement à l'élaboration de leur budget	,880	,775
FPARTOP4 Les responsables opérationnels ont une influence déterminante sur leurs objectifs budgétaires	,856	,732
FPARTOP2 Quelle est la part prise par les opérationnels dans le travail d'élaboration des prévisions budgétaires	,759	,575
FPARTOP1 Les objectifs budgétaires sont décidés de manière...	,607	,368
FPRIORIT Les chiffres budgétés traduisent les priorités des opérationnels	,540	,292
Part de la variance expliquée (non normée)	56%	
Alpha de Cronbach avant suppression des items	0,79	
Alpha de Cronbach après suppression des items non pertinents	0,80	

**Tableau 4.4- Matrice des composantes : échelle « participation »<sup>93</sup>**

<sup>93</sup> Méthode d'extraction : Analyse en composantes principales, 1composante extraite

Pour la participation, la règle de Kaiser et l'examen du graphique des valeurs propres suggèrent de retenir un seul facteur. Le calcul des différences secondes semble corroborer l'unidimensionnalité du concept.

La variable FPRIORIT est mal expliquée par le facteur sous jacent (communalité faible) et l'analyse de la fiabilité suggère de l'enlever pour améliorer l'alpha de Cronbach : nous supprimons donc cet item.

Cette analyse factorielle exploratoire montre que les deux dimensions de la participation (la participation des opérationnels au contenu du budget et à la définition des objectifs) varient ensemble. Lorsqu'il y a une forte participation au contenu du budget, il y a aussi une forte participation à la définition des objectifs.

	Coordonnées	Communalité
FNEGPA10 Les plans d'action...	,863	,744
FNEGPA3 L'élaboration de plans d'action est une étape majeure du processus budgétaire	,855	,731
FNEGPA2 Les plans d'action à réaliser	,768	,590
FNEGPA4 Lors de la négociation chaque modification significative du budget est accompagnée d'une modification des plans d'action qui le sous-tendent	,758	,575
FNEG00OP Nombre d'objectifs opérationnels (calculé)	,560	,313
Part de la variance expliquée (non normée)	61%	
Alpha de Cronbach avant suppression des items	0,82	
Alpha de Cronbach après suppression des items non pertinents	0,83	

**Tableau 4.5- Matrice des composantes : échelle « type de négociation »<sup>94</sup>**

La règle de Kaiser, l'examen du graphique des valeurs propres et le calcul des différences secondes indiquent que le construit est unidimensionnel. La communalité de FNEG00OP est faible et l'alpha de Cronbach sans cet item est meilleur : nous choisissons de l'exclure de l'échelle.

	1	2	Communalité
FDIFPROB Quelle est la probabilité moyenne pour un responsable budgétaire d'atteindre son objectif budgétaire ? (*) <sup>95</sup>	,878	-,141	,803
FDIFSOUV Les objectifs budgétaires sont atteints : (*)	,670	-,033	,452
FDIFFAC Les objectifs budgétaires des responsables opérationnels sont faciles à atteindre (*)	,605	,424	,525
FNEGSLAK En moyenne quel est le % du budget des responsables opérationnels qui est disponible pour des événements imprévus ou des projets non déterminés ? (*)	-,054	,820	,681
FDIFPROD Les objectifs budgétaires des responsables opérationnels supposent une forte productivité et/ou une bonne gestion des coûts dans leur entité	,017	,543	,295

**Tableau 4.6- Matrice de structure : échelle « difficulté des objectifs »<sup>96</sup>**

<sup>94</sup> Méthode d'extraction : Analyse en composantes principales, 1composante extraite

<sup>95</sup> Sauf mention contraire, dans la suite du chapitre (\*) signifie que l'item a été inversé avant que l'analyse soit menée.

<sup>96</sup> Méthode d'extraction : Analyse en composantes principales. Méthode de rotation : Oblimin avec normalisation de Kaiser.

Comme le laissait présager l'analyse factorielle préalable du modèle de mesure, les résultats obtenus pour l'opérationnalisation du concept de difficulté des objectifs ne sont pas satisfaisants. L'opérationnalisation du concept semble multidimensionnelle si l'on se réfère au critère de Kaiser. Le graphique des valeurs propres ne fait pas apparaître de coude, le *scree-test* de Catell suggère, en revanche, de ne conserver que le premier axe. Les critères ne sont donc pas convergents, il semble cependant que l'unidimensionnalité du concept n'est pas évidente. Les communalités de certains items sont, de plus, très faibles.

On peut penser que la difficulté à opérationnaliser ce concept vient :

- d'une part du format différent des questions ; certaines questions sont sous forme d'une échelle de Likert et d'autres sous forme de d'échelle sémantique ;
- d'autre part, du fait que l'appréciation qui est faite du *slack* semble finalement au niveau empirique différente de ce qu'on appelle la difficulté des objectifs.

Nous choisissons donc d'exclure de l'analyse ces deux items. Une analyse factorielle exploratoire des trois items correspondant à l'axe « difficulté des objectifs » donne le résultat suivant :

	Coordonnées	Communalité
FDIFPROB Quelle est la probabilité moyenne pour un responsable budgétaire d'atteindre son objectif budgétaire ? (*)	,880	,775
FDIFSOUV Les objectifs budgétaires sont atteints : (*)	,672	,452
FDIFFAC Les objectifs budgétaires des responsables opérationnels sont faciles à atteindre (*)	,601	,361
Part de la variance expliquée (non normée)	55%	
Alpha de Cronbach avant suppression de l'item non pertinent	0,56	
Alpha de Cronbach après suppression de l'item non pertinent	0,62	

**Tableau 4.7- Matrice des composantes : échelle « difficulté des objectifs »<sup>97</sup>**

Le facteur mis en évidence exprime 55% de la variance. Nous décidons de garder les deux premiers items, la communalité de l'item FDIFFAC est, en effet, trop faible. Sortir cette variable de l'analyse améliore l'alpha de Cronbach.

Le fait que la variable FDIFFAC (on pourrait dire la même chose pour l'item DIFPROD) ne soit pas bien liée à l'axe factoriel recoupe les résultats obtenus par Merchant et Manzoni (1989) : ce n'est pas parce que les managers atteignent la plupart du temps leurs objectifs que les objectifs sont considérés comme faciles. Il faut donc différencier le fait que des objectifs soit *a priori* difficiles du fait que ces objectifs soient rarement atteints.

L'analyse factorielle générale suggérait une correspondance entre le suivi des écarts et l'implication de la direction. Une analyse plus fine donne les résultats suivants (à partir du critère de Kaiser des valeurs propres supérieures à 1).

<sup>97</sup> Méthode d'extraction : Analyse en composantes principales, 1composante extraite

	1	2
PSUIVAT Le processus budgétaire fait l'objet d'une attention fréquente des managers à tous les niveaux	,819	,428
PSUIVHR Le processus budgétaire fait l'objet d'une attention fréquente et régulière de la part de la hiérarchie	,767	,508
FNEGINT Pendant l'élaboration des budgets il y a de nombreuses interactions entre la hiérarchie et les directeurs opérationnels	,739	,361
PSUIVDIS Pendant l'exercice budgétaire l'évolution des budgets donne lieu à des discussions entre la hiérarchie et les responsables opérationnels même s'il n'y a pas d'écarts entre le réel et le budget	,711	,278
PSUIVQST La hiérarchie utilise l'information budgétaire comme un moyen de questionner et de débattre les décisions et actions des responsables opérationnels	,708	,289
PSUIVDG2 Le directeur général utilise le processus budgétaire pour discuter avec ses subordonnés des changements qui se déroulent dans l'entreprise	,644	,453
FPARTDIR Quelle est la part prise par la direction dans le travail d'élaboration des prévisions budgétaires	,263	,106
PSUIVCOR Des actions correctives doivent être proposées par les responsables lorsqu'un écart entre le réel et le budget apparaît en cours d'exercice	,484	,832
PSUIVIMP Une grande importance est accordée aux écarts budgétaires	,297	,824
PSUIVEC Les écarts budgétaires donnent lieu à des discussions entre la direction et les responsables concernés	,624	,753

**Tableau 4.8- Matrice de structure : structure factorielle des échelles « suivi des écarts » et « implication »**<sup>98</sup>

Ce résultat n'est cependant pas confirmé par l'analyse du coude ou par le *scree-test* de Catell qui suggèrent de ne conserver qu'un axe factoriel. Pour mieux comprendre le lien entre les items des deux concepts, nous regardons les corrélations des différents items entre eux.

	psuivimp	psuivcor	psuivec	fnegint	psuivhr	psuivat	psuivqst	psuivdis	psuivdg2	fpartdir
psuivimp	1									
psuivcor	,447(**)	1								
psuivec	,442(**)	,628(**)	1							
fnegint	,233(**)	,379(**)	,469(**)	1						
psuivhr	,354(**)	,424(**)	,532(**)	,560(**)	1					
psuivat	,301(**)	,414(**)	,479(**)	,570(**)	,703(**)	1				
psuivqst	,245(**)	,305(**)	,369(**)	,334(**)	,421(**)	,518(**)	1			
psuivdis	,188(**)	,334(**)	,450(**)	,451(**)	,382(**)	,430(**)	,392(**)	1		
psuivdg2	,305(**)	,382(**)	,417(**)	,303(**)	,388(**)	,402(**)	,481(**)	,428(**)	1	
fpartdir	,103	,066	,153(*)	,114	,241(**)	,115	,133(*)	,106	,208(**)	1

**Tableau 4.9- Corrélations entre les items des construit « suivi des écarts » et « implication »**<sup>99</sup>

Cette analyse des corrélations entre les items montre que :

- d'une part, l'item PSUIVEC « les écarts budgétaires donnent lieu à des discussions entre la direction et les responsables concernés » est très lié aux items du construit « implication » ;
- d'autre part, l'item PSUIVHR « le processus budgétaire fait l'objet d'une attention fréquente et régulière de la part de la hiérarchie » est très lié aux items du construit « suivi des écarts ».

<sup>98</sup> Méthode d'extraction : Analyse en composantes principales. Méthode de rotation : Oblimin avec normalisation de Kaiser.

<sup>99</sup> (\*) La corrélation est significative au niveau 0.05 (bilatéral). (\*\*) La corrélation est significative au niveau 0.01 (bilatéral).

Les deux items en cause sont cependant pour l'opérationnalisation respective des concepts de « suivi des écarts » et « implication ». Nous les maintenons donc dans l'analyse.

En définitive, l'analyse en composantes principales suggère que, même si les deux axes sont empiriquement proches (les items ont pour les plupart des coordonnées factorielles élevées sur les deux axes), il y a bien deux concepts théoriquement distincts<sup>100</sup>.

	Coordonnées	Communalité
PSUIVCOR Des actions correctives doivent être proposées par les responsables lorsqu'un écart entre le réel et le budget apparaît en cours d'exercice	,866	,749
PSUIVEC Les écarts budgétaires donnent lieu à des discussions entre la direction et les responsables concernés	,834	,696
PSUIVIMP Une grande importance est accordée aux écarts budgétaires	,754	,569
Part de la variance expliquée (non normée)	67%	
Alpha de Cronbach	0,75	

**Tableau 4.10- Matrice des composantes : échelle « suivi des écarts »**<sup>101</sup>

L'axe factoriel sous-jacent à ces trois items explique 67% de la variance de ces items, il semble bien représenter le concept sous-jacent (l'indice de fiabilité, exprimé par l'alpha de Cronbach est correct).

	1	2	Communalité
PFLXCHG Les objectifs budgétaires ne peuvent être changés pendant l'année (*)	,983	,124	,991
PFLEXDEP Les responsables opérationnels ne peuvent dépasser les dépenses prévues dans leur budget même si l'activité est plus importante que prévue (*)	,199	-0,41	,041
PFLXEST Les budgets font l'objet de réestimations régulières pour tenir compte de l'évolution de l'environnement	,008	,920	,848
PLEXRE00 Quel est le nombre de révisions budgétaires chaque année (catégorie)	-,062	,756	,573

**Tableau 4.11- Matrice de structure : échelle « révisions budgétaires »**<sup>102</sup>

L'analyse en composantes principales fait apparaître deux axes factoriels qui expliquent 61% de la variance. L'analyse du graphique des valeurs propres ne permet pas de trancher définitivement en faveur d'un concept bi-dimensionnel. En fait, derrière le concept de « flexibilité », il semblerait qu'il y ait trois dimensions distinctes :

- une dimension qui correspond aux re-prévisions faites à côté du processus budgétaire. Ces re-prévisions ne viennent pas se substituer au budget mais sont utilisées pour anticiper les résultats ;
- une dimension qui correspond à la possibilité de changer le budget en cours d'année en faisant des révisions ;
- une troisième dimension qui a trait à la mise en place de ce qu'on appelle un « budget flexible ». En effet, l'item « les responsables opérationnels ne peuvent dépasser les

<sup>100</sup> Une analyse avec rotation Varimax place des les différents items de manière identique relativement aux axes factoriels.

<sup>101</sup> Méthode d'extraction : Analyse en composantes principales, 1composante extraite

<sup>102</sup> Méthode d'extraction : Analyse en composantes principales. Méthode de rotation : Oblimin avec normalisation de Kaiser.

dépenses prévues dans leur budget même si l'activité est plus importante que prévue » est faiblement corrélé avec les deux dimensions mises en évidence dans l'analyse factorielle.

La troisième dimension ne sera pas conservée dans la suite de l'analyse. En effet, seules 10% des personnes interrogées semblent ne pas avoir mis en place de budget flexible. Il y a peu de variance sur cette dimension.

Pour la dimension re-prévisions, on obtient un alpha de Cronbach de 0,62. Cet indice de fiabilité est acceptable. La dimension « révision » n'est représentée que par un indicateur.

	Composante	Communalité
PFLXEST Les budgets font l'objet de réestimations régulières pour tenir compte de l'évolution de l'environnement	,923	0,852
PLEXRE00 Quel est le nombre de re-prévisions budgétaires chaque année (catégorie)	,752	0,566
Part de la variance expliquée (non normée)	73%	
Alpha de Cronbach	0,62	

**Tableau 4.12- Matrice des composantes : échelle re-prévision<sup>103</sup>**

La découverte de la non unidimensionnalité du concept de « révision budgétaire » montre que certaines entreprises choisissent de combiner les avantages d'un budget fixe et des révisions. Anthony (1988, p. 100) décrit cette solution :

« Une position intermédiaire est de préserver le budget original tout en préparant périodiquement une estimation actuelle montrant une révision de la performance finale prévisible. » (Anthony, 1988, p. 100)

Il est serait donc possible de combiner les avantages d'une certaine flexibilité du budget (par des re-prévisions) en maintenant les objectifs budgétaires initiaux.

	1	2
EPOURBUD Quel pourcentage de cette prime est lié aux objectifs budgétaires ?	,950	,370
PRIMBUD Part des primes budgétaires dans le salaire	,947	,382
EATPRIM Les primes des responsables opérationnels dépendent largement de l'atteinte des objectifs budgétaires	,779	,616
EATEVAL Ne pas atteindre ses objectifs budgétaires a un impact important sur l'évaluation de la performance des responsables opérationnels	,523	,862
ECAPAT La performance des responsables opérationnels est d'abord jugée sur leur capacité à atteindre leurs objectifs budgétaires	,472	,841
EATPERF Ne pas atteindre ses objectifs budgétaires reflète une mauvaise performance	,223	,820
Alpha de Cronbach de chaque dimension	0,88	0,81

**Tableau 4.13- Matrice de structure : échelle « évaluation »<sup>104</sup>**

L'analyse en composantes principales fait apparaître (selon le critère de Kaiser) deux axes factoriels qui expliquent 78% de la variance<sup>105</sup>. Les deux axes sont proches (coordonnées élevées pour chaque item) mais ils sont conceptuellement distincts : le premier axe exprime

<sup>103</sup> Méthode d'extraction : Analyse en composantes principales. 1 composante extraite.

<sup>104</sup> Méthode d'extraction : Analyse en composantes principales. Méthode de rotation : Oblimin avec normalisation de Kaiser.

<sup>105</sup> Le *scree-test* de Catell préconise de retenir un ou deux axes factoriels.

l'importance de l'atteinte des objectifs budgétaires pour l'octroi de primes, le deuxième axe exprime l'utilisation ou non du budget comme moyen d'évaluation de la performance.

	Composante	Communalité
PSUIVAT Le processus budgétaire fait l'objet d'une attention fréquente des managers à tous les niveaux	,828	,685
PSUIVHR Le processus budgétaire fait l'objet d'une attention fréquente et régulière de la part de la hiérarchie	,789	,622
FNEGINT Pendant l'élaboration des budgets il y a de nombreuses interactions entre la hiérarchie et les directeurs opérationnels	,732	,536
PSUIVQST La hiérarchie utilise l'information budgétaire comme un moyen de questionner et de débattre les décisions et actions des responsables opérationnels	,702	,493
PSUIVDIS Pendant l'exercice budgétaire l'évolution des budgets donne lieu à des discussions entre la hiérarchie et les responsables opérationnels même s'il n'y a pas d'écarts entre le réel et le budget	,686	,470
PSUIVDG2 Le directeur général utilise le processus budgétaire pour discuter avec ses subordonnés des changements qui se déroulent dans l'entreprise	,673	,453
FPARTDIR Quelle est la part prise par la direction dans le travail d'élaboration des prévisions budgétaires	,266	,071
Part de la variance expliquée (non normée)	48%	
Alpha de Cronbach avant suppression des items	0,81	
Alpha de Cronbach après suppression des items non pertinents	0,82	

**Tableau 4.14- Matrice des composantes : échelle « implication »<sup>106</sup>**

L'analyse du graphique des valeurs propres, le critère de Kaiser et le *scree-test* de Catell suggèrent de ne garder qu'un seul axe factoriel. La variable FPARTDIR est faiblement corrélée avec l'axe factoriel « implication ». Ce résultat n'est pas surprenant au vu de l'analyse factorielle initiale qui a été menée sur l'ensemble du modèle de mesure. Cet item n'est pas vu comme une « implication de la direction » mais plutôt comme une absence de participation des opérationnels dans la définition des objectifs et la prévision budgétaire. Cet item ne permettant pas d'opérationnaliser correctement « l'implication de la direction », il est exclu de l'analyse.

L'item PSUIVDG2 avait été repris de l'échelle proposée par Abernethy et Brownell (1999). Cet item reflétait d'abord les spécificités de leur étude qui s'intéressait au changement stratégique. Supprimer cet item nous permet d'améliorer la fiabilité de l'échelle, nous décidons donc de l'abandonner.

L'échelle finale de l'implication regroupe donc 5 items.

	Composante	Communalité
PSUIVLIG Le suivi des écarts au budget de chaque responsable opérationnel se fait ligne par ligne (poste par poste)	0,774	0,598
PSUIVAG Les rapports de suivi budgétaire ne sont pas très détaillés et ne comprennent que des données agrégées (*)	0,743	0,552
FDETBUD La négociation budgétaire se fait sur des budgets très détaillés	0,704	0,495
FDETLIGN Combien de lignes ou postes budgétaires sont négociés avec les responsables opérationnels en moyenne ?	0,535	0,286

<sup>106</sup> Méthode d'extraction : Analyse en composantes principales. 1 composante extraite.

Part de la variance expliquée (non normée)	49%
Alpha de Cronbach avant suppression des items	0,63
Alpha de Cronbach après suppression des items non pertinents	0,63

**Tableau 4.15- Matrice des composantes : échelle « niveau de détail »<sup>107</sup>**

Le critère Kaiser et l'analyse du graphique des valeurs propres permettent de confirmer l'unidimensionnalité du concept. Nous abandonnons l'item FDETLIGN dont la communalité est trop faible : l'alpha des Cronbach des trois items restant est de 0,63.

	Composante	Communalité
AUTNORM Des normes détaillées encadrent la construction du budget (le processus budgétaire est très normalisé)	,847	,685
AUTMEM Le processus budgétaire est le même pour tous les centres de responsabilité	,807	,685
Part de la variance expliquée (non normée)	69%	
Alpha de Cronbach	0,54	

**Tableau 4.16- Matrice des composantes : échelle « formalisation »<sup>108</sup>**

L'axe factoriel représente 68% de la variance. Mais le coefficient de Cronbach n'est que de 0,54, ce qui est faible.

Le modèle de mesure retenu après analyse factorielle exploratoire comprend 42 items (voir annexe 4.3). Conformément aux recommandations de Rossiter (2002), les construits les plus compliqués au niveau théorique sont opérationnalisés par un plus grand nombre d'items (implication de la hiérarchie, participation ou type de négociation).

*Les analyses en composantes principales réalisées ont permis de sélectionner les questions à poser pour opérationnaliser les dimensions du processus budgétaire.*

*Elles ont aussi montré que :*

- *la difficulté des objectifs estimée ex ante par les répondants est différente de la fréquence avec lesquels sont atteints les objectifs ex post. Nous avons fait le choix de considérer que la dimension « difficulté des objectifs » devait être mesurée par la fréquence avec laquelle ces objectifs sont atteints (nous n'incluons donc pas dans le modèle la difficulté des objectifs évaluée ex ante) ;*
- *la dimension « révisions budgétaires » recouvre deux dimensions distinctes : la révision budgétaire qui consiste à refaire un budget en cours d'année et la re-prévision budgétaire qui consiste à faire des prévisions parallèlement au budget ;*

<sup>107</sup> Méthode d'extraction : Analyse en composantes principales. 1 composante extraite.

<sup>108</sup> Méthode d'extraction : Analyse en composantes principales. 1 composante extraite.

- la dimension « évaluation budgétaire » se décompose en une dimension évaluation et une dimension rémunération : il est possible d'utiliser le budget pour évaluer sans le lier à une prime.

Onze dimensions caractérisent donc le processus budgétaire : la participation, le type de négociation, la difficulté des objectifs, le suivi des écarts, les révisions, les re-prévisions, l'évaluation budgétaire, la rémunération budgétaire, l'implication de la direction, le niveau de détail et la formalisation.

### **Section 3. Fiabilité et validité des instruments de mesure : analyse factorielle confirmatoire**

A partir des résultats de l'analyse factorielle exploratoire, nous procédons à une analyse factorielle confirmatoire de chaque construit<sup>109</sup>. L'analyse factorielle confirmatoire « fournit un moyen de tester rigoureusement un modèle qui doit être spécifié *a priori* » (Gerbing et Hamilton, 1996, p. 62 ; cité par Gurviez et Korchia, 2002, p. 9)<sup>110</sup>.

Elle permet d'évaluer la fiabilité des différentes dimensions par le rho de Jöreskog<sup>111</sup> et la validité de trait grâce à l'approche proposée par Fornell et Larcker (1981). Ces derniers proposent, en effet, d'évaluer la validité d'une mesure par rapport à ses propres erreurs (Darpy, 1997, p. 203). Cette approche permet « de tester la validité discriminante et la validité convergente dans un contexte mono méthode » (Evrard *et al.*, 2003, p. 322).

L'estimation des paramètres est réalisée selon la méthode du maximum de vraisemblance qui est la plus adaptée dans le cas d'un échantillon de 200 à 300 individus (Roussel *et al.*, 2002)<sup>112</sup>.

#### **1. Validité convergente et fiabilité des construits**

Fornell et Larcker (1981) proposent d'évaluer la validité convergente à l'aide de deux critères (Gurviez et Korchia, 2002, p. 12) : d'une part, en étudiant la liaison entre les items et la variable latente ; d'autre part, en vérifiant que chaque construit est plus expliqué par les items que par l'erreur (calcul du Rhô de validité convergente).

---

<sup>109</sup> Il est généralement recommandé de procéder à ces tests sur un autre échantillon (voir par exemple Darpy, 2002 ; Gurviez et Korchia, 2002). En effet, construire les échelles et les tester sur un même échantillon peut sembler tautologique. Cependant, une analyse confirmatoire sur le même échantillon permet de voir si la structure générale du construit est valide, et de proposer un outil qui pourra être re-testé et utilisé ultérieurement.

<sup>110</sup> Cette analyse confirmatoire est menée sur le logiciel Amos 4 qui permet de traiter les équations structurelles.

<sup>111</sup> Le rho de Jöreskog, comme l'alpha de Cronbach, permet d'évaluer la fiabilité d'un construit. Le rho de Jöreskog est cependant présenté comme un indice de meilleure qualité car il n'est pas dépendant du nombre d'items qui constituent le construit. Un indice supérieur à 0,8 indique une très bonne fiabilité.

<sup>112</sup> L'examen des indices d'asymétrie (*skewness* inférieur à 1 en valeur absolue) et d'aplatissement (*kurtosis* inférieur à 1.5 en valeur absolue) nous permet de nous assurer de la normalité des différents items, normalité nécessaire au bon fonctionnement de la méthode.

1. La liaison entre items et variables latentes s'étudie à partir de l'examen des coefficients qui relient chaque item à son construit et des corrélations multiples au carré. Les coefficients doivent être significativement non nuls<sup>113</sup>. L'examen des corrélations multiples au carré (*SMC-square multiple correlations*) des différents items « permet d'évaluer le pourcentage de la variance expliquée pour chaque variable observée. L'importance de ce pourcentage témoigne de la qualité du lien entre le facteur et la variable observée censée le mesurer. Si ce pourcentage est très faible, il vaut mieux écarter la variable observée de l'analyse » (Roussel *et al.*, 2002, p. 174). Cet indicateur doit cependant être pris avec prudence, « une faible corrélation multiple sur un item ne rend pas forcément celui-ci inintéressant si celui-ci explique une part non négligeable du facteur » (Darpy, 1997, p. 194).
2. La variance du construit doit être davantage expliquée par les items qui le mesurent que par l'erreur. Cette condition est vérifiée par le calcul du rhô de validité convergente ( $\rho_{VC}$ ) aussi appelé « *average variance extracted* » (AVE). Le rhô de validité convergente compare la variance expliquée par le construit à la variance due aux erreurs de mesure. Lorsque cet indicateur est supérieur à 0.5, on peut dire qu'il y a validité convergente (Roussel *et al.*, 2002).

L'analyse factorielle confirmatoire des dimensions donne les résultats suivants :

Dimension	Fiabilité		Validité convergente		
	Alpha de Cronbach	Rho de Jöreskog	Items non significativement liés au construit latents	Nb de SMC<0,5	Rho de validé convergente
Participation (4 items)	0,80	0,810	0	1	0,528
Type de négociation (4 items)	0,83	0,857	0	1 (faiblement)	0,603
Difficulté des objectifs (2 items)	0,62	0,684	0	1	0,534
Suivi des écarts (3 items)	0,75	0,762	0	1	0,522
Représentation (2 items)	0,62	0,648	0	1	0,498
Révision (1 item)	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A
Evaluation budgétaire (3 items)	0,81	0,815	0	1 (faiblement)	0,599
Rémunération budgétaire (3 items)	0,88	0,891	0	2 (très faiblement)	0,736
Implication (5 items)	0,82	0,826	0	2	0,493

<sup>113</sup> Le logiciel AMOS fournit un « ratio critique » qui permet d'affirmer, lorsqu'il est supérieur à 2, que le coefficient est significativement non nul au seuil de 5%.

Dimension	Fiabilité		Validité convergente		
Détail (3 items)	0,63	0,647	0	3 (dont 2 faiblement)	0,384
Formalisation (2 items)	0,54	0,566	0	1	0,406

**Tableau 4.17- Fiabilité et validité des différents construits**

Les résultats suggèrent :

- une bonne fiabilité des construits « participation », « type de négociation », « suivi des écarts », « évaluation budgétaire », « rémunération budgétaire » et « implication » ;
- une fiabilité acceptable dans le cadre d'une étude exploratoire des construits « difficulté des objectifs », « reprévision », « détail » et « formalisation » ;
- une bonne validité convergente des différents construits excepté pour les construits « niveau de détail » et « formalisation ».

## 2. Validité discriminante des construits

La validité discriminante signifie que deux construits différents théoriquement sont également distincts empiriquement. Elle se constate lorsque la variance partagée par un construit et ses mesures est supérieure à la variance partagée entre ce construit et les autres construits. Au niveau pratique, il faut s'assurer que la racine carré du rho de validité convergente de chaque construit est supérieure aux corrélations que ce construit partage avec les autres construits (Darpy, 2002).

	Part.	Négo.	Diff.	Ec.	Rep.	Eval.	Rém.	Impl.	Dét.	Form.
Participation	0,723									
Type de négociation	0,497	0,777								
Difficulté des objectifs	-0,285	-0,370	0,731							
Suivi des écarts	0,383	-0,285	-0,399	<b>0,723</b>						
Reprévision	0,141	0,121	0,006	0,194	0,706					
Evaluation budgétaire	0,183	0,205	-0,068	0,478	0,081	0,774				
Rémunération budgétaire	0,055	0,077	0,026	0,232	0,104	0,559	0,858			
Implication	0,619	0,569	0,342	<b>0,737</b>	0,131	0,438	0,236	<b>0,702</b>		
Détail	0,460	0,410	-0,229	0,442	0,114	0,209	0,160	0,540	0,620	
Formalisation	0,398	0,344	-0,433	0,503	0,157	0,338	0,236	0,628	0,514	0,637

**Tableau 4.18- Évaluation de la validité discriminante et corrélations entre les construits<sup>114</sup>**

La comparaison des coefficients de convergence (rho de validité convergente) et de *discriminance* (variance partagée entre les différents construits) nous permet de confirmer la validité discriminante des différents construits excepté pour les construits « implication » et « suivi des écarts » qui sont plus liés entre eux qu'avec leurs indicateurs de mesure.

Nous faisons le choix, pour assurer la validité discriminante de deux construits importants (le suivi des écarts et l'implication), de supprimer l'item qui est le moins lié au construit implication : PSUIVDIS.

<sup>114</sup> (Les racines carrées des AVE figurent sur les diagonales ; les autres valeurs correspondent aux corrélations entre les construits)

On obtient alors les résultats suivants :

Dimension	Fiabilité		Validité convergente			Validité discriminante
	Alpha de Cronbach	Rho de Jöresk.	Items non significativement liés au construit latent	Nb de SMC <0,5	Rhø de validé convergente	Corrélation entre « implication » et « Suivi des écarts » =0,720
Implication (4 items)	0,81	0,823	0	1	0,542	$\rho VC^2=0,736$
Suivi des écarts (3 items)	0,75	0,762	0	1	0,522	$\rho VC^2=0,723$

**Tableau 4.19- Fiabilité, validité convergente et discriminante des construits « implication » et « suivi des écarts »**

Le retrait de l'item PSUIVDIS « pendant l'exercice budgétaire l'évolution des budgets donne lieu à des discussions entre la hiérarchie et les responsables opérationnels même s'il n'y a pas d'écarts entre le réel et le budget », nous permet d'améliorer la validité convergente du construit « implication » et d'assurer sa validité discriminante.

### 3. Modèle de mesure final

Nous obtenons donc un modèle final de mesure du processus budgétaire comprenant onze dimensions et 31 items. Les propriétés statistiques des différentes échelles sont acceptables en terme de fiabilité et de validité.

Une analyse des données manquantes sur les 276 individus composant l'échantillon montre que sept individus ont un taux de non réponse supérieur à 15%. Nous les excluons de l'analyse.

L'analyse en composantes principales<sup>115</sup> des 31 items retenus sur les 269 individus restants donne des résultats cohérents avec le modèle de représentation sous-jacent. Elle permet de faire ressortir onze axes qui expliquent 73% de la variance.

<sup>115</sup> Analyse menée en retenant les paramètres suivants : rotation Varimax, analyse de la matrice des corrélations, onze axes factoriels retenus et remplacement des données manquantes par la moyenne.

	Composante										
	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
FNEGPA3 L'élaboration de plans d'action est une étape majeure du processus budgétaire	,837	,157	,082	,171	,152	-,040	,109	-,078	-,031	,004	-,017
FNEGPA2 Les plans d'action à réaliser (pas du tout importants / très importants)	,822	,120	,010	,061	,062	,110	,010	-,071	,065	,038	,103
FNEGPA10 Les plans d'action... (sont établis avant les budget, sont établis après les budgets, il n'y a pas de plans d'action formalisés) (R)	,776	,134	-,062	,135	-,065	,065	,046	,025	,018	,018	-,172
FNEGPA4 Lors de la négociation, chaque modification significative du budget est accompagnée d'une modification des plans d'action qui le sous tendent	,721	,277	,037	,108	,152	,004	,159	-,152	,053	-,008	,096
PSUIVAT Le processus budgétaire fait l'objet d'une attention fréquente des managers à tous les niveaux	,210	,796	,037	,153	,204	,091	,113	-,075	-,063	,053	-,010
PSUIVHR Le processus budgétaire fait l'objet d'une attention fréquente et régulière de la part de la hiérarchie	,166	,782	,067	,107	,274	,073	-,002	-,043	,035	,170	,017
FNEGINT Pendant l'élaboration des budgets il y a de nombreuses interactions entre la hiérarchie et les directeurs opérationnels	,247	,593	,151	,253	,154	,120	,170	-,107	,067	,067	,035
PSUIVQST La hiérarchie utilise l'information budgétaire comme un moyen de questionner et de débattre les décisions et actions des responsables opérationnels	,202	,506	,201	,174	,161	,232	,101	,038	-,044	-,034	,106
PRIMBUD Part des primes budgétaires dans le salaire	-,005	,097	,916	,041	,013	,103	,009	,063	,074	,056	-,054
EPOURBUD Quel pourcentage de cette prime est lié aux objectifs budgétaires ?	-,024	,044	,916	-,053	,026	,103	,033	,018	,069	,077	-,041
EATPRIM Les primes des responsables opérationnels dépendent largement de l'atteinte des objectifs budgétaires	,070	,103	,741	-,006	,149	,310	,060	-,033	-,006	-,002	-,068
FPARTOP4 Les responsables opérationnels ont une influence déterminante sur leurs objectifs budgétaires	,175	,148	,020	,823	,068	,024	,090	-,170	,051	-,071	,032
FPARTOP1 Les objectifs budgétaires sont décidés de manière...	,015	,005	,017	,768	,020	,021	-,093	,056	-,008	,110	,010
FPARTOP3 Les responsables opérationnels participent largement à l'élaboration de leur budget	,232	,329	,003	,725	,075	,003	,240	-,068	,016	-,034	-,086
FPARTOP2 Quelle est la part prise par les opérationnels dans le travail d'élaboration des prévisions budgétaires	,202	,413	-,080	,562	,039	,060	,067	-,066	,049	,164	-,057
PSUIVCOR Des actions correctives doivent être proposées par les responsables lorsqu'un écart entre le réel et le budget apparaît en cours d'exercice	,139	,235	,103	,072	,751	,053	,059	-,212	,079	,123	,054
PSUIVIMP Une grande importance est accordée aux écarts budgétaires	-,008	,167	,040	,013	,719	,225	,198	,055	,085	,004	-,235
PSUIVEC Les écarts budgétaires donnent lieu à des discussions entre la direction et les responsables concernés	,174	,365	,114	,108	,694	,109	,029	-,100	,017	,098	,172
EATPERF Ne pas atteindre ses objectifs budgétaires reflète une mauvaise performance	,027	,121	,082	-,024	,020	,891	,085	-,025	,017	,055	-,038
EATEVAL Ne pas atteindre ses objectifs budgétaires a un impact important sur l'évaluation de la performance des responsables opérationnels	,106	,090	,418	,106	,201	,744	-,040	,031	,015	,120	-,063
ECAPAT La performance des responsables opérationnels est d'abord jugée sur leur capacité à atteindre leurs objectifs budgétaires	,047	,205	,398	,056	,270	,618	,030	-,103	,001	-,017	-,004
PSUIVLIG Le suivi des écarts au budget de chaque responsable opérationnel se fait ligne par ligne (poste par poste)	,137	,034	-,004	,126	,275	,056	,779	-,048	-,106	,058	-,068
PSUIVAG Les rapports de suivi budgétaire ne sont pas très détaillés et ne comprennent que des données agrégées (*)	,136	,048	,016	-,041	-,020	,012	,708	,094	,143	,246	,294
FDETBUD La négociation budgétaire se fait sur des budgets très détaillés	,041	,410	,132	,098	,005	,047	,652	-,093	,112	-,058	-,213
FDIFPROB Quelle est la probabilité moyenne pour un responsable budgétaire d'atteindre son objectif budgétaire ? (*)	-,015	-,064	,040	-,068	-,038	-,067	,015	,868	-,079	,055	,008
FDIFSOUV Les objectifs budgétaires sont atteints : (*)	-,230	-,093	,007	-,079	-,160	,027	-,046	,740	,140	-,197	-,101
PLEXRE00 Quel est le nombre de révisions budgétaires chaque année (catégorie)	,023	,009	,107	-,052	,006	-,022	,033	,078	,835	,032	,004
PFLXEST Les budgets font l'objet de réestimations régulières pour tenir compte de l'évolution de l'environnement	,051	,010	,007	,119	,114	,045	,031	-,063	,800	-,064	,126
AUTMEM Le processus budgétaire est le même pour tous les centres de responsabilité	-,017	,088	,111	,082	,130	,088	,143	-,014	-,113	,839	,009
AUTNORM Des normes détaillées encadrent la construction du budget (le processus budgétaire est très normalisé)	,123	,417	,044	,065	,064	,063	,079	-,268	,259	,555	-,219
PFLXCHG Les objectifs budgétaires ne peuvent être changés pendant l'année (*)	-,008	,045	-,136	-,029	-,014	-,066	,011	-,070	,126	-,058	,857
Variance expliquée par chaque axe	9,602	9,544	8,845	7,753	6,681	6,597	5,781	5,096	5,003	4,085	3,618

Tableau 4.20- Matrice des composantes après rotation : structure factorielle du modèle de mesure

## Conclusion

Au cours de ce chapitre, nous avons mené un ensemble de travaux statistiques sur les items proposés dans le chapitre 2 afin d'opérationnaliser les pratiques budgétaires : analyse factorielle exploratoire et confirmatoire, calcul des indices de fiabilité, de validité convergente et de validité discriminante.

Ces analyses ont permis de « questionner » empiriquement la validité des concepts mis en évidence dans le chapitre deux et de les affiner. Au terme de l'analyse, il semble raisonnable et cohérent avec les données recueillies de distinguer : 1/ les « révisions budgétaires » et les « re-prévisions budgétaires » ; 2/ le budget utilisé pour évaluer du budget et pour attribuer des primes. Le modèle validé de représentation des pratiques budgétaires se compose donc de onze dimensions.

Globalement, les indices de fiabilité et de validité sont corrects et suggèrent des propriétés statistiques acceptables pour le modèle de mesure retenu.

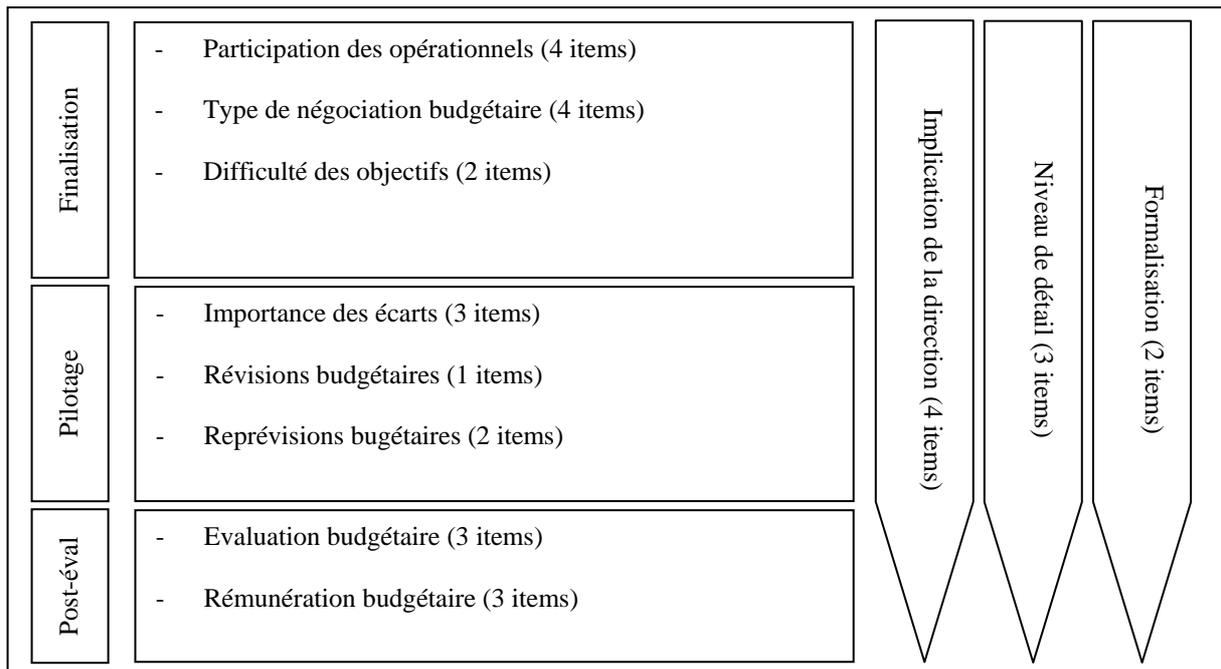


Figure 4.2- Modèle de mesure des pratiques budgétaires

A l'issue de ce travail, un modèle de mesure des pratiques budgétaires utilisable et testable dans de futures recherches peut être proposé (Tableau 4.21).

Dimensions	Items
Participation (4 items)	FPARTOP1 Les objectifs budgétaires sont décidés de manière...
	FPARTOP2 Quelle est la part prise par les opérationnels dans le travail d'élaboration des prévisions budgétaires
	FPARTOP3 Les responsables opérationnels participent largement à l'élaboration de leur budget
	FPARTOP4 Les responsables opérationnels ont une influence déterminante sur leurs objectifs budgétaires
Type de négociation (4 items)	FNEGPA10 Les plans d'action... (sont établis avant les budget, sont établis après les budgets, il n'y a pas de plans d'action formalisés) (*)
	FNEGPA2 Les plans d'action à réaliser (pas du tout importants / très importants)
	FNEGPA3 L'élaboration de plans d'action est une étape majeure du processus budgétaire
	FNEGPA4 Lors de la négociation chaque modification significative du budget est accompagnée d'une modification des plans d'action qui le sous-tendent
Difficulté des objectifs (2 items)	FDIFSOUV Les objectifs budgétaires sont atteints : (*)
	FDIFPROB Quelle est la probabilité moyenne pour un responsable budgétaire d'atteindre son objectif budgétaire ? (*)
Suivi des écarts (3 items)	PSUIVEC Les écarts budgétaires donnent lieu à des discussions entre la direction et les responsables concernés
	PSUIVCOR Des actions correctives doivent être proposées par les responsables lorsqu'un écart entre le réel et le budget apparaît en cours d'exercice
	PSUIVIMP Une grande importance est accordée aux écarts budgétaires
Re-prévisions (2 items)	PLEXRE00 Quel est le nombre de reprévisions budgétaires chaque année ?
	PFLXEST Les budgets font l'objet de réestimations régulières pour tenir compte de l'évolution de l'environnement
Révisions (1 item)	PFLXCHG Les objectifs budgétaires ne peuvent être changés pendant l'année (*)
Evaluation budgétaire (3 items)	EATEVAL Ne pas atteindre ses objectifs budgétaires a un impact important sur l'évaluation de la performance des responsables opérationnels
	ECAPAT La performance des responsables opérationnels est d'abord jugée sur leur capacité à atteindre leurs objectifs budgétaires
	EATPERF Ne pas atteindre ses objectifs budgétaires reflète une mauvaise performance
Rémunération budgétaire (3 items)	EATPRIM Les primes des responsables opérationnels dépendent largement de l'atteinte des objectifs budgétaires
	EPOURBUD Quel pourcentage de cette prime est lié aux objectifs budgétaires ?
	PRIMBUD Part des primes budgétaires dans le salaire (calculé)
Implication (4 items)	PSUIVAT Le processus budgétaire fait l'objet d'une attention fréquente des managers à tous les niveaux
	PSUIVHR Le processus budgétaire fait l'objet d'une attention fréquente et régulière de la part de la hiérarchie
	PSUIVQST La hiérarchie utilise l'information budgétaire comme un moyen de questionner et de débattre les décisions et actions des responsables opérationnels
	FNEGINT Pendant l'élaboration des budgets il y a de nombreuses interactions entre la hiérarchie et les directeurs opérationnels
Détail (3 items)	FDETBUD La négociation budgétaire se fait sur des budgets très détaillés
	PSUIVLIG Le suivi des écarts au budget de chaque responsable opérationnel se fait ligne par ligne (poste par poste)
	PSUIVAG Les rapports de suivi budgétaire ne sont pas très détaillés et ne comprennent que des données agrégées (*)
Formalisation (2 items)	AUTNORM Des normes détaillées encadrent la construction du budget (le processus budgétaire est très normalisé)
	AUTMEM Le processus budgétaire est le même pour tous les centres de responsabilité

**Tableau 4.21- Modèle de mesure retenu à l'issue de l'analyse factorielle confirmatoire<sup>116</sup>**

<sup>116</sup> (\*) item recodé

## Chapitre 5. Pratiques budgétaires, rôles et critiques : proposition d'une typologie

Disposant d'un modèle de mesure et ayant décrit les grandes tendances des pratiques budgétaires, la tentation est grande d'essayer de classer les entreprises en fonction de ces pratiques. En effet, classer est une opération de base de la pensée pour essayer de comprendre en réduisant la complexité. Depuis Aristote, la question des catégories est centrale dans la philosophie. Les catégories utilisées sont-elles universelles ou sont-elles le résultat de schémas mentaux ou culturels ? Aujourd'hui encore, cette question divise philosophes, psychologues et anthropologues (Loubière, 1990).

Les recherches en psychologie cognitive mettent ainsi en évidence plusieurs stratégies de catégorisation des objets ou des individus utilisées dans la vie quotidienne : par comparaison avec un objet idéal ou moyen (théorie des prototypes), par comparaison à un exemple proche, par application de règles de classifications ou par une attention sélective (Shanks, 2001).

L'histoire des classifications scientifiques du monde de la nature montre que celles-ci ne sont pas stables, qu'elles évoluent au cours du temps (Dortier, 2000). Cela laisse présumer de la difficulté à classer le monde social. Les classifications proposées par les sciences sociales sont de deux ordres (Schnapper, 1999) : la taxinomie consiste à classer les observations recueillies et la typologie a un caractère plus théorique.

Dans le domaine de la théorie des organisations et de la stratégie, les classements de Mintzberg (1979) et de Miles et Snow (1978) sont d'abord typologiques (le célèbre ouvrage de Mintzberg ne s'appuie que sur une revue de littérature) alors que la classification de Miller et Friesen (1977) est de nature plus taxinomique. Les travaux de Miles et Snow et de Mintzberg doivent être vus comme une constructions d'idéaux-types (Doty *et al.*, 1993, p. 1200).

En contrôle de gestion, et plus généralement en contrôle organisationnel, les typologies comme les taxinomies sont rares. Les travaux d'Anthony (1988), Ouchi (1979), Simons (1995a) et Berland (1999) pour les typologies ou de Chenhall et Langfield-Smith (1998), Moores et Yuen (2001) et Trahand (1980) pour les taxinomies constituent à ce titre des exceptions.

Trop souvent les différentes dimensions du budget sont étudiées de manière indépendante les unes des autres. Par exemple, de très nombreuses recherches ont été menées sur la participation budgétaire et ses effets. Pourtant,

« Le budget participatif n'existe pas en lui-même mais comme élément d'un ensemble de variables incluant la difficulté d'atteinte des budgets, la contrôlabilité, les mesures de performance basées sur les budgets, les incitations liées au budget ainsi que l'évaluation de la performance basée sur le budget. Il existe de nombreuses opportunités pour de telles recherches car on en sait très peu sur les relations entre ces variables » (Shields et Shields, 1998, p. 66).

Notre ambition dans ce chapitre est de répondre pour partie à cette critique en proposant une typologie des pratiques budgétaires. En effet, on reproche souvent aux analyses purement taxinomiques d'être « déconnectées de la théorie [alors que] les chances de trouver des types qui éclairent les débats conceptuels sont plus fortes si ceux qui proposent des configurations sont guidés par des paradigmes théoriques » (Miller, 1996, p. 508).

L'analyse typologique est « un instrument de clarification du réel et d'intelligibilité des relations sociales, qui consiste à comparer les résultats d'une enquête à une idée abstraite construite par le chercheur en fonction de son point de vue » (Schnapper, 1999, p. 5). Elle permet de proposer des idéaux-types au sens wébérien.

La construction d'idéaux-types est un instrument majeur de la compréhension sociologique telle que la conçoit Weber. Le type idéal « est une construction intellectuelle obtenue par accentuation délibérée de certains traits de l'objet considéré. Cette création conceptuelle n'est pas sans lien avec la réalité observée mais elle en présente une version volontairement stylisée. Weber lui-même [...] met l'accent sur le caractère fictionnel de l'objet sélectivement construit de la sorte » (Coenen-Huther, 2003, p. 532-533).

Cette construction ne se résume pas à un classement, « la méthode typologique n'a pas pour objet de classer les personnes, mais d'élaborer la logique des relations abstraites qui permet de mieux comprendre les comportements et les discours observés et donne une nouvelle intelligibilité aux interactions sociales » (Schnapper, 1999, p. 114).

En théorie des organisations et en stratégie, on considère souvent que les typologies doivent mettre en évidence des types cohérents et surtout performants (Doty et Glick, 1994). Le lien entre l'adoption d'un outil et la performance d'une organisation est cependant distendu et leurs interactions ambiguës (l'outil permet-il d'être performant ou est-il mis en place parce que l'entreprise est performante ?). Ne considérer que les typologies performantes peut être cohérent si l'on observe l'ensemble des caractéristiques de l'organisation ou de sa stratégie. Si l'on se limite, comme nous le faisons ici, à l'étude d'un outil, cela paraît peu adapté. Il semble donc plus pertinent de mettre en évidence les différents types de pratiques et leur logique interne.

Pour construire ces idéaux-types, nous combinerons analyse classificatoire (taxinomie) et analyse typologique. Ces deux méthodes « se complètent en tant qu'instruments de recherche et contribuent, chacune à sa façon à l'effort d'intelligibilité » (Schnapper, 1999, p. 107).

Dans un premier temps, une taxinomie permettant de classer les entreprises de l'échantillon en fonction de leurs pratiques budgétaires est proposée (Section 1). Les caractéristiques de chaque groupe sont étudiées et comparées entre groupes.

Dans un second temps, pour mieux comprendre les fonctions du budget, les rôles et critiques qui sont associées au budget sont examinés (Section 2).

Ceci nous permettra, dans une dernière section, de caractériser les groupes issus de la taxinomie par les rôles et critiques associés au budget et de rapprocher ces groupes des modèles théoriques proposés dans la littérature. Nous nous demanderons alors si les différentes dimensions qui caractérisent les groupes s'articulent de manière cohérente, permettant ainsi de caractériser des idéaux-types (Section 3).

## Section 1. Taxinomie des pratiques budgétaires

L'objectif de cette section est de proposer une taxinomie des pratiques budgétaires en fonction des onze dimensions retenues pour les différencier. Une taxinomie correspond à un classement des données observées. Il faut noter que ce classement n'est pas « naturel » puisqu'il résulte du choix *a priori* des dimensions pertinentes pour observer les pratiques budgétaires.

Nous pensons, cependant, que ces choix ont une certaine validité : issus de la littérature et confirmés par l'observation des pratiques, ils ont été testés et semblent fiables et valides statistiquement. Nous construisons donc notre taxinomie en choisissant nos variables de manière déductive (Ketchen et Shook, 1996, p. 443), c'est-à-dire en sélectionnant *a priori* les variables pertinentes pour construire la typologie. Prendre en compte le maximum de variables pour constituer les groupes de manière plus inductive aurait pu détériorer la validité des résultats, c'est pourquoi il est généralement conseillé d'utiliser des variables qui ont des « fondements théoriques solides » (Ketchen et Shook, 1996, p. 443).

Il est possible de regrouper les pratiques budgétaires similaires en procédant à une analyse typologique. Cette analyse suppose de choisir un algorithme de classification, c'est-à-dire de savoir « quelle procédure utiliser pour regrouper correctement des objets distincts dans des classes » (Thiétart et coll., 2003, p. 381).

Les méthodes de classifications ont été critiquées car reposant en grande partie sur l'interprétation et les choix du chercheur (Ketchen et Shook, 1996, p. 442). Deux éléments semblent susceptibles de donner une plus grande validité à la classification : justifier les choix retenus et comparer les résultats issus de choix différents. Si les résultats obtenus en retenant d'autres méthodes sont proches, la classification est stable ce qui paraît être un bon indice de sa validité (Miller, 1996, p. 509)

Après avoir expliqué et justifié le choix de la méthode retenue, nous présentons nos résultats et nous les comparons avec des résultats issus d'autres méthodes.

### 1. Construction de la taxinomie : choix de la méthode

De nombreuses méthodes de composition de classes ont été proposées par les statisticiens (Lebart *et al.*, 2000). La construction statistique d'une taxinomie requiert donc des choix

méthodologiques (Ketchen et Shook, 1996) : quel mode de classification ? Quel nombre de classes ? A partir de quelles données ? Comment caractériser les classes obtenues ?

Nos choix seront conformes à ceux préconisés par la tradition française d'analyse exploratoire des données (Lebart *et al.*, 2000 ; Saporta, 1990).

### 1.1. Classification hiérarchique ou non hiérarchique ?

De nombreuses méthodes de partition existent. On distingue traditionnellement deux types de procédures : les procédures hiérarchiques et non hiérarchiques<sup>117</sup>.

Nous ne souhaitons pas spécifier le nombre de classes à retenir car aucun cadre théorique ne permet de l'identifier *a priori*. De plus les méthodes non hiérarchiques sont plus adaptées à un nombre très important de données.

Nous choisissons donc d'effectuer notre partition par classification ascendante hiérarchique. Nous retenons comme critère d'agrégation l'algorithme de Ward dont le but est de minimiser la variance interne de chaque classe et maximiser la variance entre classes<sup>118</sup>. Saporta, un des pères de l'analyse de données à la française dit de cette méthode : « elle constitue à notre avis la meilleure méthode de classification hiérarchique des données euclidiennes » (Saporta, 1990, p. 257). Ketchen et Shook (1996) constatent que cet algorithme est utilisé dans plus des trois quarts des recherches publiées dans les revues majeures de stratégie qui réalisent une classification ascendante hiérarchique (Ketchen et Shook, 1996, p. 449).

Après la classification ascendante hiérarchique, il est possible d'améliorer la classification par des « itérations de consolidation »<sup>119</sup>. Conformément aux recommandations de Ketchen et Shook (1996), nous procéderons à ces itérations de consolidation afin d'améliorer la qualité de la taxinomie réalisée. Ceci nous permettra de minimiser l'impact des données extrêmes sur la catégorisation lorsque l'on utilise l'algorithme de Ward (Ketchen et Shook, 1996, p. 452).

---

<sup>117</sup> « Les procédures hiérarchiques décomposent les objets [...] en classes hiérarchiquement emboîtées les unes dans les autres. [...] La méthode ascendante est la plus répandue. Au départ chaque objet constitue en soi une classe en regroupant les objets les plus proches, puis les classes d'objets les plus proches, jusqu'à ne plus avoir qu'une seule classe. La méthode descendante procède, elle, par divisions successives allant des classes d'objets aux objets individuels. Il existe plusieurs algorithmes de classification hiérarchique. Le plus utilisé dans la recherche en gestion est l'algorithme de Ward parce qu'il privilégie la constitution de classes de même taille. Les procédures non hiérarchiques [...] procèdent à des regroupements ou des partitions qui ne sont pas emboîtées les unes dans les autres. [...] Elles nécessitent de savoir, a priori, le nombre de classes à retenir » (Thiéart et coll., 2003, p. 382).

<sup>118</sup> Dans le domaine de la comptabilité de gestion, les recherches de Chenhall et Langfield-Smith (1998) et Moores et Yuen (2001) utilisent les mêmes procédures.

<sup>119</sup> « L'objectif de la consolidation est de réaffecter les éléments d'une classe à une autre classe dont ils sont plus proches de façon à améliorer l'homogénéité à l'intérieur des classes. Ce processus s'effectue par des itérations successives à centres mobiles. Les centres mobiles sont initialement les centres de gravité des classes obtenues par coupure de l'arbre. Les calculs sont arrêtés dès que l'accroissement de l'inertie interclasses devient trop faible d'une itération à l'autre » (Cisia-Ceresta, 2001, p. 110).

## 1.2. Quel nombre de classes retenir ?

Pour déterminer le nombre de classes lors d'une classification ascendante hiérarchique, il est possible d'examiner le dendrogramme qui est « la représentation graphique de la succession des regroupements » (Thiéart et coll., 2003, p. 383). La problématique générale du choix est la suivante : plus le nombre de classes est élevé et plus les individus au sein d'une classe sont similaires, moins le nombre de classes est élevé et plus la classification permet de résumer les données. Il y a donc un dilemme entre cohérence intra-groupe et aide à la classification. L'observation de l'indice de fusion donne des éléments pour faire ce choix, le critère d'appréciation est alors le suivant :

« Plus on agrège des éléments, autrement dit plus on se rapproche du sommet de l'arbre, plus la distance entre les deux classes les plus proches est grande et plus l'indice de niveau [de fusion] est élevé. En coupant l'arbre au niveau d'un saut important de cet indice, on peut espérer obtenir une partition de bonne qualité, car les individus regroupés auparavant étaient proches, et ceux regroupés après la coupure sont nécessairement éloignés, ce qui est la définition d'une bonne partition. » (Lebart *et al.*, 2000, p. 179)

Le choix du nombre de classes sera fait par le logiciel SPAD qui identifie les « sauts » importants de l'indice permettant ainsi d'obtenir le meilleur compromis entre la volonté d'avoir un faible nombre de classes et la nécessité de regrouper des individus relativement similaires au sein de ces classes.

## 1.3. Sur quelles données construire la typologie ?

Il est possible de réaliser la classification sur les résultats issus de l'analyse en composantes principales. D'un point de vue statistique, réaliser la classification sur les variables initiales ou sur les facteurs est strictement équivalent. Réaliser la classification sur facteur permet cependant de ne retenir que les axes factoriels significatifs et ainsi d'« effectuer une sorte de lissage des données, ce qui en général améliore la partition en produisant des classes plus homogènes » (Lebart *et al.*, 2000, p. 187-188). Ceci pose, cependant, un problème supplémentaire. En effet, combien d'axes faut-il retenir pour réaliser la classification ?

Il n'existe pas de règle simple pour le choix du nombre d'axes à retenir. Généralement, il est conseillé de retenir la moitié ou les deux tiers des axes factoriels calculés de manière à ce qu'au moins 80% de l'inertie soit conservées pour réaliser la classification (Cisia-Ceresta, 2001).

Un autre problème, plus spécifique, se pose. En effet, notre objectif est de faire ressortir des groupes de pratiques budgétaires similaires. Nous pourrions imaginer construire notre typologie en menant une classification ascendante hiérarchique à partir de l'ensemble des items retenus dans le modèle de mesure. Le problème est que les dimensions du modèle de mesure auraient un poids plus ou moins fort en fonction du nombre d'items qui permettent de les opérationnaliser. Ainsi, par exemple, un construit opérationnalisé par quatre variables aurait plus de poids dans la construction de la typologie qu'un construit identifié par une

variable. De plus, le but n'est pas de réaliser une typologie en fonction des réponses données aux différentes questions mais de réaliser une typologie en fonction des variables latentes non observées (les « construits ») modélisant le processus budgétaire.

Pour identifier les groupes de pratiques similaires, nous devons donc réaliser une classification hiérarchique à partir des construits latents tels qu'ils ont été opérationnalisés dans le chapitre précédent. La question qui se pose est alors de savoir comment obtenir la valeur à attribuer à chaque individu pour les construits latents.

Deux possibilités sont envisageables pour calculer le score de ces variables latentes à attribuer à chaque individu :

- calculer la moyenne des réponses données aux différents items qui constituent un construit ;
- calculer les coordonnées factorielles des individus pour chaque construit grâce à une analyse en composantes principales.

D'un point de vue statistique, la seconde méthode semble conseillée puisqu'elle prend en compte le fait que nos différents construits sont réflectifs.

Une troisième méthode est envisageable. En effet, il est possible de réaliser une analyse factorielle multiple. Celle-ci « traite des tableaux dans lesquels un ensemble d'individus est décrit par plusieurs groupes de variables » (Lebart *et al.*, 2000, p. 344). Son principe est de pondérer l'influence d'un groupe de variables par son inertie<sup>120</sup>. Ceci correspond bien à notre problème dans lequel un groupe de variables permet d'opérationnaliser un construit.

Nous comparerons les résultats issus des trois méthodes possibles afin de nous assurer de la stabilité de la partition retenue.

---

<sup>120</sup> « Si l'on introduit tous les groupes de variables [...] sans se préoccuper d'équilibrer leur influence, on peut imaginer qu'un groupe contribue de façon majeure à la construction des premiers axes. Auquel cas, on pense réaliser une analyse fondée sur tous les groupes mais, en pratique, on examine les résultats de l'analyse d'un seul d'entre eux.

Ainsi, introduire simultanément [...] plusieurs groupes de variables nécessite d'équilibrer l'influence de ces groupes. Cette influence dépend directement de la structure du groupe au sens de la répartition de l'inertie (des nuages qu'il induit) dans les différentes directions de l'espace. Par exemple, si un groupe présente une très forte inertie dans une direction donnée, cette inertie va influencer fortement le premier axe de l'analyse globale.

D'où l'idée de normaliser l'inertie axiale maximum de chacun des groupes. Techniquement, cela revient à accorder à chaque variable du groupe  $j$  un poids égal à  $1 /$  valeur propre du premier axe de l'analyse factorielle séparée du groupe  $j$  [...].

Cette pondération, [...] s'interprète directement de façon simple : si l'on considère les deux nuages (celui des individus et celui des variables) induits par chaque groupe de variables, la pondération de l'AFM normalise ces deux nuages en rendant leur inertie axiale maximum égale à 1. Cette pondération n'équilibre pas l'inertie totale des groupes.

Le coeur de la méthode est une analyse factorielle de l'ensemble des groupes [...]. L'objectif est ici de mettre en évidence les principaux facteurs de variabilité des individus, ces derniers étant décrits de façon équilibrée par plusieurs groupes de variables » (Cisia-Ceresta, 2001).

#### 1.4. Variables actives / variables illustratives : comment caractériser les classes obtenues ?

Pour aider à l'interprétation des classes formées, il est possible de prendre en compte dans l'analyse, en plus des variables qui ont servi à construire la typologie (variables actives) des variables supplémentaires. Ces variables, appelées illustratives sont reliées *a posteriori* aux composantes principales ou aux groupes qui ressortent de la typologie :

« Les variables actives sont celles qui déterminent les axes. Les variables supplémentaires ne participent pas au calcul des valeurs propres et vecteurs propres mais peuvent être représentées sur les plans factoriels [...] (Saporta, 1990, p. 231)

Cette distinction est intéressante car elle permet, à partir de variables qui n'ont pas participé à la factorisation ou catégorisation, d'interpréter les résultats obtenus. Nous utiliserons les variables illustratives pour « conforter l'interprétation des axes [ou des groupes] par des variables n'ayant pas servi à les déterminer. Rappelons que l'interprétation interne à l'aide des seules variables actives comporte des risques de tautologie. On évite également ainsi les artefacts. » (Saporta, 1990, p. 231).

Pour déceler les variables actives et illustratives (quantitatives ou qualitatives) représentatives d'un groupe ou d'un facteur, Lebart *et al.* (2000) proposent d'utiliser un critère qu'ils appellent critère de valeur-test. Ils en donnent le principe de fonctionnement :

« Les aides à l'interprétation de classe sont généralement fondées sur des comparaisons de moyennes ou de pourcentages à l'intérieur des classes avec les moyennes ou les pourcentages obtenus sur l'ensemble des éléments à classer. Pour sélectionner les variables continues ou les modalités des variables nominales les plus caractéristiques de chaque classe, on mesure l'écart entre les valeurs relatives à la classe et les valeurs globales. Ces statistiques peuvent être converties en un critère appelé valeur-test permettant d'opérer un tri sur les variables, et de désigner ainsi les variables les plus caractéristiques. [...]

La valeur-test revient à effectuer un changement de mesure en transformant la probabilité d'une distribution quelconque en nombre d'écarts types d'une loi normale centrée réduite.

[...]Les variables sont d'autant plus intéressantes que les valeurs-test associées sont fortes en valeur absolue. » (Lebart *et al.*, 2000, p. 182, 184)

Ces valeurs test permettent :

- pour les variables actives d'« obtenir un classement de celles-ci en vue de caractériser chaque classe. Les valeurs absolues des valeurs-test constituent des mesures de similarité entre variables et classes » (Lebart *et al.*, 2000, p. 182) ;
- pour les variables illustratives de tester l'hypothèse d'égalité des moyennes : « dans le cadre de tests classiques, on dira qu'elle [la valeur-test] est significative au seuil usuel 5% si elle dépasse la valeur 1,96 : l'hypothèse nulle est rejetée et la moyenne ou la proportion d'une variable sur la population globale et celle dans la classe diffèrent significativement » (Lebart *et al.*, 2000, p. 184).

*Cette section a permis de discuter des méthodes possibles pour réaliser une classification statistique des entreprises de notre échantillon. Nous réaliserons une*

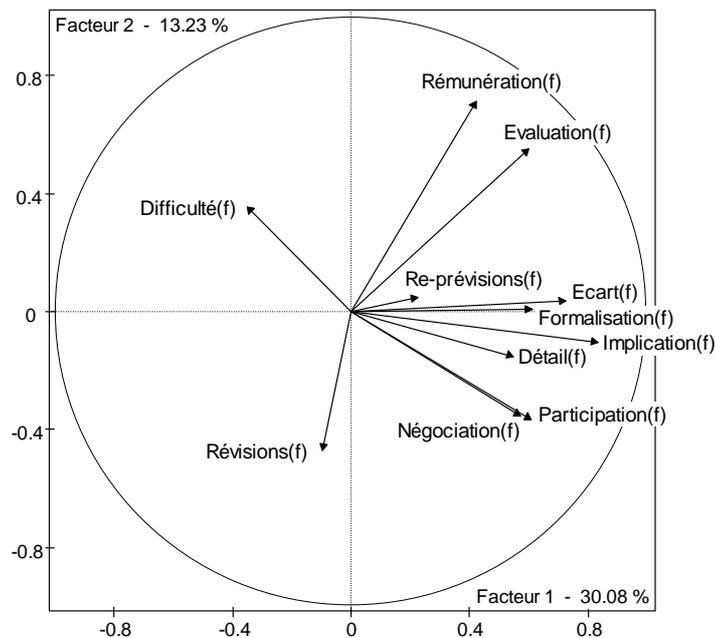
classification ascendante hiérarchique grâce l'algorithme de Ward en procédant à des itérations de consolidation. L'interprétation des classes obtenues sera faite à partir des l'examen des valeurs-tests actives et illustratives.

## 2. Résultats

Les résultats sont présentés en deux temps. Nous décrivons d'abord les axes factoriels issus de l'analyse en composantes principales. Ensuite, nous présentons les groupes issus de la classification ascendante hiérarchique.

### 2.1. Structure factorielle

Nous avons plus haut souligné que nous réalisons la classification hiérarchique sur les résultats d'une analyse en composantes principales. Une première analyse en composantes principale est menée sur les scores factoriels des différentes dimensions<sup>121</sup>.



Graphique 5.1- Analyse en composantes principales sur les scores factoriels : représentation graphique des construits sur les deux premiers axes factoriels

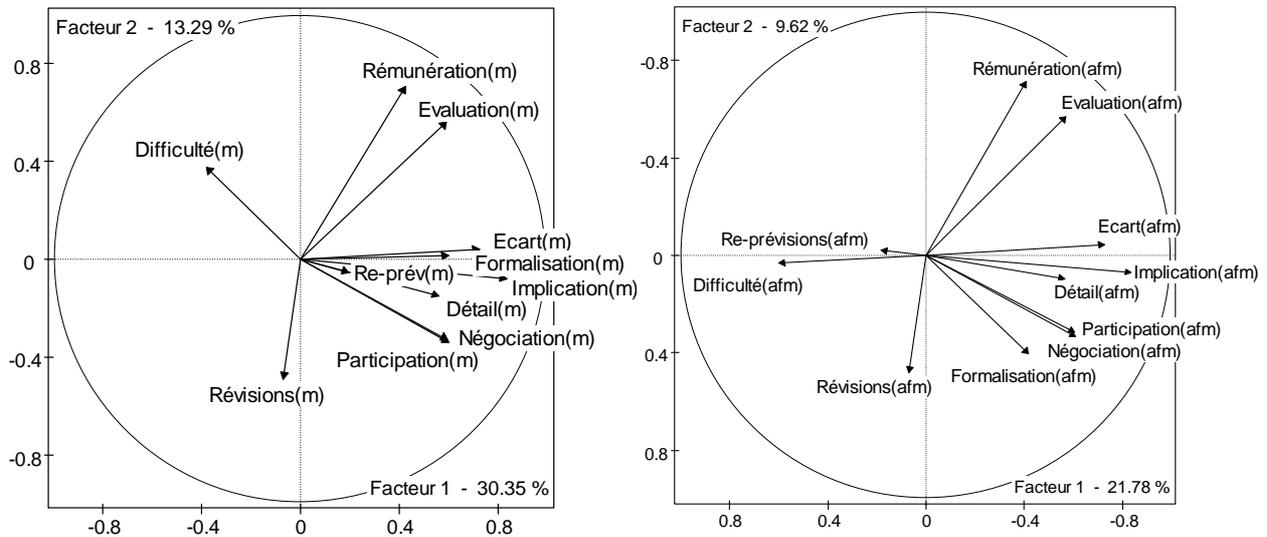
Deux autres analyses en composantes principales sont réalisées :

- une analyse en composantes principales sur les scores calculés par la moyenne<sup>122</sup> des items qui composent chaque dimension ;
- Une analyse factorielle multiple.

<sup>121</sup> Les scores factoriels sont calculés individuellement pour chaque construit à partir de la matrice des covariances et en remplaçant les valeurs manquantes par la moyenne.

<sup>122</sup> Une analyse préalable nous montre que les deux types de scores sont très fortement corrélés (la corrélation entre le score obtenu par la moyenne et par l'analyse factorielle est supérieur à 0,99 pour tous les construits sauf le construit « difficulté des objectifs » pour lequel la corrélation est supérieure à 0,97).

Les résultats obtenus sont sensiblement équivalents à l'analyse précédente comme le montre la projection des variables sur les deux premiers axes factoriels<sup>123</sup>.



**Graphique 5.2- Analyse en composantes principales sur les moyennes (gauche) et analyse factorielle multiple (droite) : représentation graphique des construits sur les deux premiers axes factoriels**

De ces analyses factorielles ressortent deux axes majeurs :

- l'axe « implication managériale » distingue les entreprises selon le niveau d'implication de la direction dans le processus budgétaire et de suivi des écarts. Une forte implication de la direction va souvent de pair avec une forte participation des responsables opérationnels au budget et une négociation qui tourne autour d'éléments opérationnels et non uniquement financiers ;
- l'axe « évaluation budgétaire » distingue les entreprises dans lesquelles le budget sert à l'évaluation de la performance et à l'octroi de primes aux managers de celles qui n'utilisent pas cet outil comme moyen d'évaluation et ont une utilisation plus flexible du budget.

Le troisième axe (non représenté), différencie les entreprises dans lesquelles il y a des re-prévisions (en négatif sur cet axe) et dans une moindre mesure des révisions des autres entreprises.

<sup>123</sup> Les résultats présentés dans ces trois analyses sont issus de l'analyse en composantes principales normée. L'analyse en composantes principales non normée basée sur les scores factoriels donne des résultats équivalents (pour la représentation des axes mais aussi pour la typologie qui en est issue). L'analyse en composantes principales non normée basée sur les moyennes donne des résultats un peu différents. En effet, les dimensions opérationnalisées par un moins grand nombre de variables ne subissent pas d'effet de compensation (entre les différentes mesures) et ont généralement une variance plus grande, ce qui leur donne une importance plus grande dans l'analyse en composantes principales. Pour éviter cet effet de méthode, nous travaillons donc sur une analyse en composantes principale normée. L'analyse factorielle multiple normée ou non normée donne des résultats équivalents.

Plus précisément, on peut présenter les caractéristiques des trois premiers axes factoriels tels qu'ils sont obtenus à partir de l'analyse en composantes principales réalisée sur les coordonnées factorielles. Nous caractérisons chaque axe factoriel par les variables continues actives, les variables continues illustratives et les modalités illustratives (c'est-à-dire les questions non ordinales). Au sein des variables continues illustratives, nous mettons les questions telles qu'elles ont été posées (certaines de ces questions ont participé à l'élaboration des construits qui sont en variables actives).

L'examen des coordonnées des variables actives et illustratives sur les axes factoriels permet d'évaluer la corrélation entre la variable et l'axe. Plus les coordonnées d'une variable sont élevées, plus cette variable permet d'expliquer et de comprendre l'axe. Les valeurs prises par les variables et modalités illustratives sont présentées dans l'annexe 5-1.

<b>Description de l'axe 1 (30,08% de la variance)</b>	
<i>Par les variables continues actives</i>	
Libellé de la variable	Coordonnée
Difficulté	-0,35
ZONE CENTRALE	
Ecart	0,73
Implication	0,83

**Tableau 5.1- Description de l'axe 1 par les variables continues actives**

L'axe 1 résume 30% de la variance globale des onze dimensions retenues pour caractériser les processus budgétaires. Il permet de distinguer les entreprises selon le niveau d'implication de la direction et de suivi des écarts. Dans une moindre mesure, l'axe semble aussi distinguer les entreprises selon le niveau de participation, de formalisation et selon le type de négociation budgétaire. Il semblerait que, lorsqu'il y a une faible implication de la direction et un faible suivi des écarts, les objectifs budgétaires soient difficiles (rarement atteints).

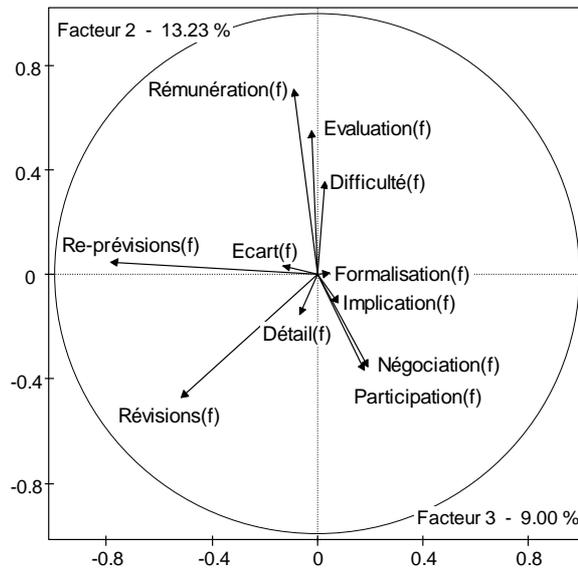
<b>Description de l'axe 2 (13,23% de la variance)</b>	
<i>Par les variables continues actives</i>	
Libellé de la variable	Coordonnée
Révisions	-0,47
Participation	-0,36
ZONE CENTRALE	
Evaluation	0,55
Rémunération	0,71

**Tableau 5.2- Description de l'axe 2 par les variables continues actives**

L'axe 2 regroupe 13% de la variance. Il permet de distinguer les entreprises dans lesquelles le budget est utilisé pour évaluer la performance et attribuer les primes, des entreprises dans lesquelles le budget fait l'objet de révisions et où il y a une forte participation des opérationnels.

Description de l'axe 3 (9% de la variance)	
<i>Par les variables continues actives</i>	
Libellé de la variable	Coordonnée
Re-prévisions	-0,79
Révisions	-0,51
ZONE CENTRALE	
Participation	0,18
Négociation	0,19

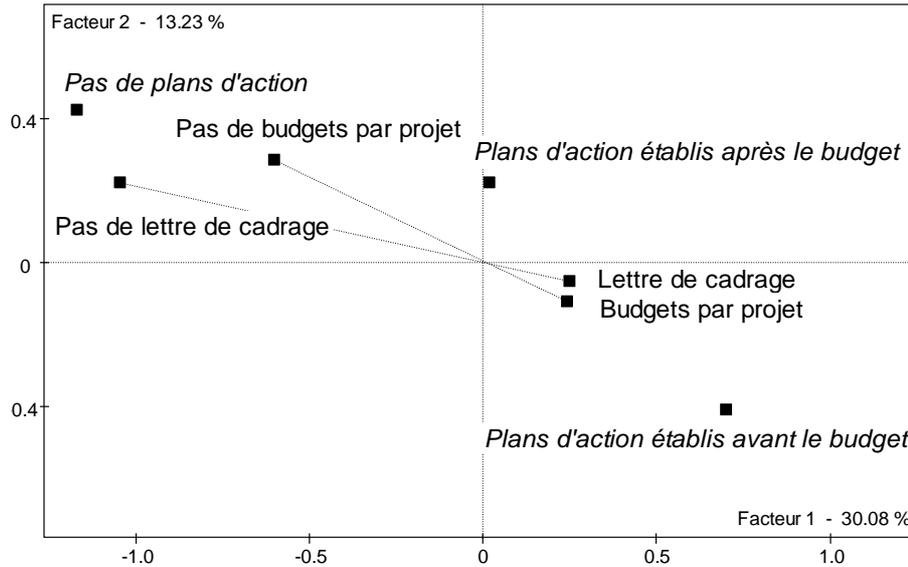
Tableau 5.3- Description de l'axe 3 par les variables continues actives



Graphique 5.3- Position des variables actives sur les axes factoriels 2 et 3

L'axe 3 regroupe 9% de la variance. Il permet de distinguer les entreprises suivant le niveau de re-prévisions et de révisions. Re-prévisions et révisions semblent s'opposer à une participation importante et à une négociation opérationnelle.

En remplaçant les modalités illustratives sur les deux premiers axes (issus de l'analyse en composantes principales issue des axes factoriels), on constate que l'axe 1 distingue les entreprises en fonction de l'existence ou non de budgets par projet, de lettres de cadrage et de plans d'action. Sur l'axe 2, les entreprises se distinguent par l'existence de budgets par projet et la construction de plans d'actions.



Graphique 5.4- Représentation des modalités illustratives sur les axes un et deux

L'examen des modalités illustratives sur l'axe 3 (en annexe 5-1) montre que lorsque de nombreuses re-prévisions sont réalisées, il n'y a pas de plans d'action.

Les trois axes étudiés expriment plus de 50% de la variance des onze variables latentes qui nous ont permis de caractériser les pratiques budgétaires.

## 2.2. Taxinomie

Après avoir défini le nombre de groupes à retenir (section 2.2.1), nous présenterons les résultats de notre taxinomie en caractérisant les cinq groupes obtenus (section 2.2.2) et nous comparerons ces groupes (section 2.2.3).

### 2.2.1. Nombre de groupes retenu

Pour réaliser notre classification ascendante hiérarchique, trois questions de méthode se posent : *à partir de quelles données de base réaliser la typologie ? combien d'axes factoriels retenir pour réaliser la typologie ? combien de groupes retenir ?*

Pour voir l'incidence des choix de méthode sur le nombre de groupes à retenir, nous avons réalisé des classifications ascendantes hiérarchiques sur les différentes données et en retenant un nombre différent d'axes factoriels<sup>124</sup>.

Nous examinons ainsi le nombre de groupes considéré comme optimal selon les différentes méthodes. Pour les classifications basées sur les coordonnées factorielles et les moyennes, nous retenons entre sept (83% de la variance) et onze axes (100% de la variance). Pour

<sup>124</sup> Les résultats présentés ont été réalisés sur des données normées. Conformément aux recommandations émises dans la littérature, nous avons réalisé les mêmes traitements sur des données non normées (Ketchen et Shook, 1996, p. 444). Les résultats qui en sont issus sont sensiblement équivalents.

l'analyse factorielle multiple, nous retenons entre 14 (81%) et 21 axes (93% de la variance)<sup>125</sup>.

Le tableau ci-dessous récapitule le nombre de fois où les partitions entre 3 et 10 sont données comme première deuxième ou troisième meilleure partition par le critère du saut d'indice de fusion exposé précédemment.

Méthode	Moyenne			Facteur			AFM			Total			
	Position	1	2	3	1	2	3	1	2	3	1	2	3
Nombre de groupes													
3		3	1	0	1	0	0	2	4	0	6	5	0
4		0	0	2	0	0	0	0	0	0	0	0	2
5		0	2	1	2	1	0	5	1	0	7	4	1
6		1	1	0	2	0	0	1	1	0	4	2	0
7		1	0	1	0	1	0	0	1	1	1	2	2
8		0	0	0	0	1	0	0	1	3	0	2	3
9		0	0	1	0	2	1	0	0	0	0	2	2
10		0	1	0	0	0	1	0	0	1	0	1	2

**Tableau 5.4- Nombre de groupes suggérés par l'indice de fusion : comparaison entre les différentes méthodes**

Le tableau précédent montre que trois partitions arrivent en tête : la partition en trois groupes, la partition en cinq groupes et la partition en six groupes. Pour toutes les partitions au-delà de trois groupes, on voit toujours apparaître clairement :

- un groupe dans lequel l'évaluation et la rémunération sont fortement liées au budget ;
- un groupe dans lequel les objectifs budgétaires sont considérés comme difficiles ;
- un groupe dans lequel le budget peut être révisé ;
- un groupe dans lequel il y a une forte implication de la direction, des négociations très opérationnelles (basées sur des plans d'action) et une participation importante des responsables opérationnels au processus budgétaire.

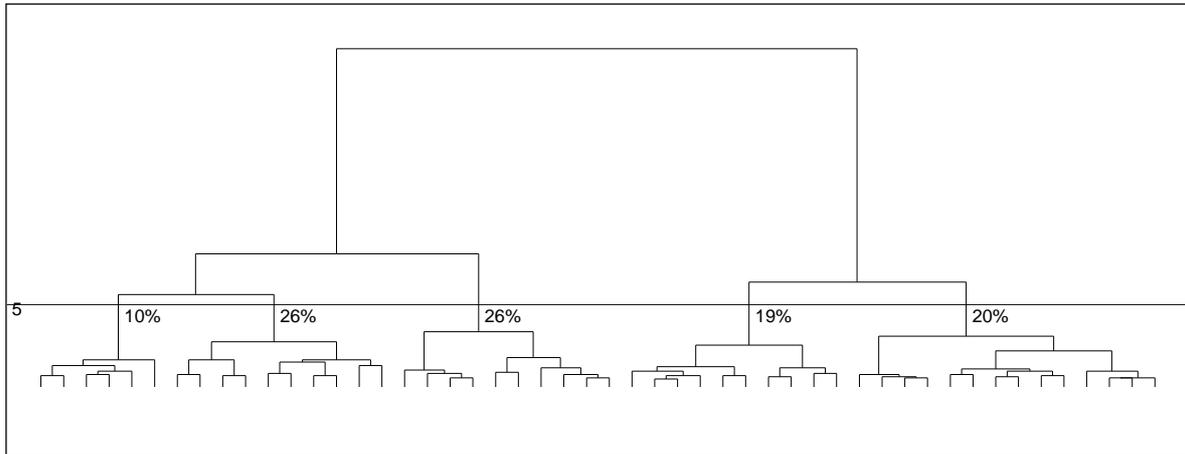
Quelle que soit la méthode choisie, une certaine stabilité se dégage en ce qui concerne les groupes constitués. La partition la plus courante est une partition en cinq groupes.

Nous choisissons de présenter les résultats à partir de l'analyse en composantes principales réalisée sur les coordonnées factorielles. Cette solution est choisie car, d'un point de vue statistique et théorique, elle semble la plus adaptée. En effet, elle permet d'éliminer les termes d'erreur grâce au calcul des scores factoriels et permet donc de classer les entreprises, non pas en fonction des réponses mais en fonction de la valeur prise par les construits sous-jacents<sup>126</sup>.

<sup>125</sup> Ce choix est fait afin de garder au moins 80% de la variance, sans pour autant retenir toute la variance en analyse factorielle multiple pour éliminer les termes d'erreur (on peut penser que faire une moyenne ou prendre les coordonnées factorielles permet d'éliminer une partie des termes d'erreur et qu'il est logique dans ce cas de voir les résultats avec la totalité des axes factoriels).

<sup>126</sup> C'est, par exemple, la solution retenue par Moores et Yuen (2001) pour réaliser leur classification d'entreprises en fonction du cycle de vie. Ketchen et Shook (1996) constatent que, sur 45 études dans les principaux journaux de stratégies, les scores factoriels sont utilisés dans 32% des cas.

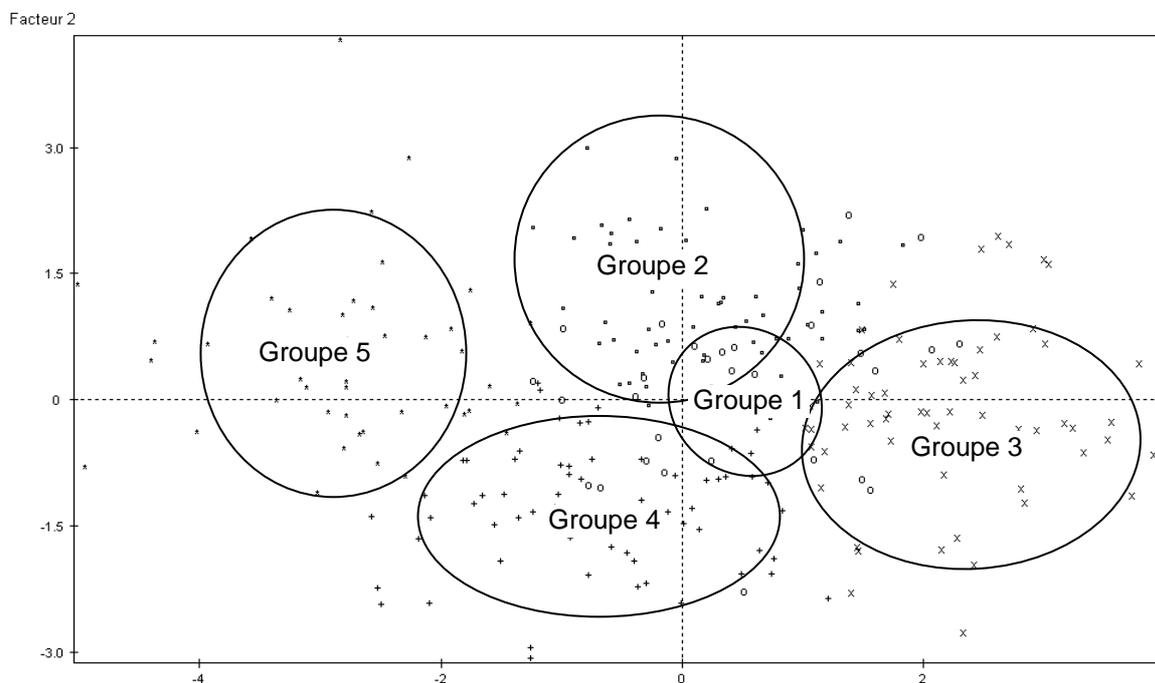
Pour effectuer cette classification, nous retenons les dix premiers axes factoriels, le critère de fusion nous suggère de retenir une partition en cinq groupes. Nous obtenons les résultats suivants :



**Graphique 5.5- Classification hiérarchique : représentation sous forme de dendrogramme**

Cet arbre hiérarchique montre que la partition optimale est de cinq groupes. Cette partition reflète 37% de la variance totale.

Il est possible de représenter les groupes de pratique obtenus sur les deux premiers axes factoriels :



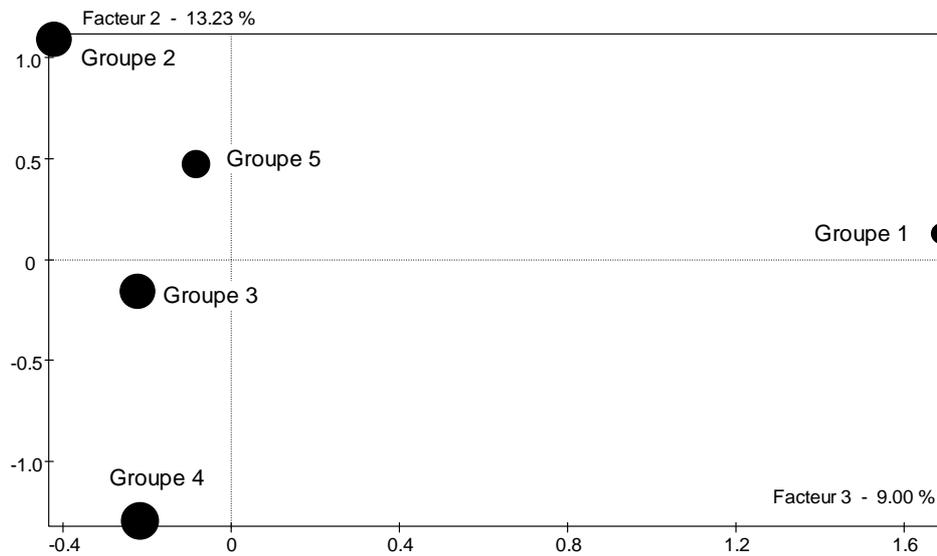
**Graphique 5.6-Positionnement des cinq groupes sur les deux premiers axes factoriels<sup>127</sup>**

Cette représentation sur les deux premiers axes factoriels permet de distinguer correctement les entreprises des groupes 2, 3, 4 et 5. En ce qui concerne le groupe 1, cette représentation est

<sup>127</sup> Groupe 1 : ° ; Groupe 2 : □ ; Groupe 3 : × ; Groupe 4 : + ; Groupe 5 : \*

moins pertinente puisque les entreprises de ce groupe (représentées par des « o ») se différencient sur une troisième dimension qui n'apparaît pas sur le graphique.

Une représentation des coordonnées des différentes entreprises sur les axes deux et trois permet de constater que le groupe 2 se distingue d'abord par sa position, très différente de celle des autres groupes sur le troisième axe. Cette position suggère un niveau faible de révisions et de re-prévisions dans le groupe 1.



Graphique 5.7- Positionnement des cinq groupes sur les axes factoriels deux et trois

Dans la section suivante, nous explicitons les caractéristiques des cinq groupes obtenus.

### 2.2.2. Caractérisation des groupes

Nous caractérisons chaque classe par des tests de comparaison de moyenne. La valeur-test nous permet de voir quand la moyenne du groupe est significativement différente de la moyenne générale. Une valeur-test de 1,96 ou plus en valeur absolue signifie que l'hypothèse selon laquelle ces deux moyennes sont égales peut être rejetée au seuil de 5% (Lebart *et al.*, 2000). Comme nous l'avons signalé plus haut, le test d'hypothèse n'a pas de sens pour les variables qui ont servi à constituer la classe : dans ce cas la valeur-test permet uniquement d'aider à la caractérisation des classes.

Nous utilisons les variables suivantes pour caractériser les classes :

- *Variables qui ont servi à la constitution des groupes (variables actives)*. Les groupes ont été constitués à partir des coordonnées factorielles. Cependant, nous constatons que caractériser ces groupes avec les construits calculés sur les coordonnées factorielles ou à partir des moyennes donne des résultats équivalents (en terme de valeur-test). Comme les moyennes sont plus interprétables, nous caractérisons donc les groupes à partir des construits moyennés.

- *Variables nominales (variables illustratives)*. Dans ce cas, le test consiste à comparer la proportion prise par une modalité dans la classe par rapport à la proportion prise dans l'ensemble des répondants (résultats numériques présentés en annexe 5-2).
- *Autres questions numériques (variables illustratives)*. Dans un souci de parcimonie, nous ne reprenons pas les questions qui ont été utilisées pour construire les onze dimensions sauf dans les cas où les construits sous-jacents ne sont pas retenus pour caractériser la classe (résultats numériques présentés en annexe 5-2).

<b>CLASSE 1 / 5 (Poids = 34.00 Effectif = 34)</b>						
<i>Variables constitutives</i>	<i>Moy. dans la classe</i>	<i>Moy. générale</i>	<i>Ec-type dans la classe</i>	<i>Ec-type général</i>	<i>Valeur-Test</i>	<i>Prob.</i>
Implication	3,978	3,565	0,589	0,886	2,90	0,002
Participation	3,537	3,200	0,725	0,872	2,41	0,008
Ecart	4,147	3,887	0,728	0,859	1,88	0,030
Evaluation	3,490	3,203	0,853	0,981	1,82	0,034
Révisions	1,647	2,959	0,936	1,553	-5,26	0,000
Re-prévisions	1,721	3,323	0,677	1,038	-9,61	0,000

**Tableau 5.5- Description du groupe 1 par les variables continues actives**

Le groupe 1 se caractérise par peu de re-prévisions et de révisions, une forte implication de la direction, une forte participation des opérationnels, un fort suivi des écarts et une évaluation basée sur les budgets. Les entreprises de ce groupe ont moins tendance à faire des budgets spécialement dédiés aux nouveaux projets que la moyenne.

Dans les entreprises de ce groupe, on constate aussi (par ordre décroissant d'importance) que (voir annexe 5-2) :

- la part prise par les commerciaux dans l'élaboration des prévisions budgétaires est importante ;
- le directeur général utilise le processus budgétaire pour discuter des changements qui se déroulent dans l'entreprise ;
- le budget reprend assez fortement les chiffres de la première année du plan ;
- le découpage du budget est réalisé en périodes plus courtes que la moyenne.

*Dans les entreprises du groupe 1, le budget est une référence qui découle des prévisions commerciales et du plan stratégique. Il est rarement révisé et constitue un objectif à atteindre, défini conjointement entre la direction et les opérationnels. Il est une base de discussion pendant l'année et les écarts au budget font l'objet d'une attention importante mais il fait l'objet de peu de révisions ou de re-prévisions. En fin d'année, il permet d'évaluer la performance des managers (sans que ceci se traduise automatiquement par des primes).*

<b>CLASSE 2 / 5 (Poids = 62.00 Effectif = 62)</b>						
<i>Variables constitutives</i>	<i>Moy. dans la classe</i>	<i>Moy. générale</i>	<i>Ec-type dans la classe</i>	<i>Ec-type général</i>	<i>Valeur-Test</i>	<i>Prob.</i>
Rémunération	3,672	2,713	0,913	1,193	7,21	0,000
Evaluation	3,801	3,203	0,547	0,981	5,46	0,000
Re-prévisions	3,782	3,323	0,738	1,038	3,96	0,000
Révisions	2,645	2,959	1,438	1,553	-1,81	0,035
Négociation	2,981	3,208	0,830	1,057	-1,93	0,027
Détail	3,280	3,506	0,694	0,936	-2,16	0,015
Participation	2,952	3,200	0,713	0,872	-2,55	0,005

**Tableau 5.6- Description du groupe 2 par les variables continues actives**

Les entreprises du groupe 2 se caractérisent par un très fort lien entre l'atteinte des objectifs budgétaires et l'évaluation / la rémunération. On constate aussi que les entreprises de ce groupe font plus de re-prévisions que la moyenne. Par contre, le budget y est moins détaillé, moins participatif, rarement révisé et la négociation budgétaire n'a que peu de contenu opérationnel.

Les entreprises de ce groupe se distinguent aussi par (dans l'ordre décroissant d'importance) (voir annexe 5-2) :

- une part élevée des primes dans le salaire ;
- un nombre important d'objectifs financiers fixés dans le budget ;
- des objectifs alloués dans l'entreprise de manière à atteindre les objectifs des actionnaires ;
- un suivi des écarts budgétaires par le directeur général plus fréquent que la moyenne ;
- un budget qui s'adapte moins qu'en moyenne au niveau d'activité ;
- des objectifs financiers à atteindre de manière impérative ;
- un nombre de lignes budgétaires négociées avec les opérationnels moins élevé que la moyenne ;
- un budget découpé en périodes courtes ;
- un niveau de slack faible ;
- des objectifs budgétaires atteints moins souvent que la moyenne ;
- des sections budgétaires regroupant un plus grand nombre de personnes ;
- un nombre faible d'objectifs opérationnels dans les budgets.

*Dans les entreprises du groupe 2, le budget est un outil d'évaluation. De nombreux objectifs financiers sont fixés et doivent être atteints. L'atteinte de ces objectifs conditionne l'évaluation de la performance et l'octroi de primes. Les objectifs sont plus difficiles que la moyenne et ils sont plus rarement atteints. Parallèlement au processus budgétaire a donc été développé un système de re-prévisions qui permet de piloter l'entreprise. On peut postuler deux raisons de la mise en place de ce système :*

- *puisque les objectifs budgétaires sont difficiles, il arrive que les réalisations soient éloignées de ces objectifs. Le budget ne peut donc plus être utilisé pour*

*piloter l'entreprise et un système de re-prévisions parallèle au processus budgétaire est nécessaire ;*

- *les parties prenantes externes veulent connaître la situation de l'entreprise et, sachant que le budget n'est pas une bonne référence, exigent des re-prévisions.*

<b>CLASSE 3 / 5 (Poids = 63.00 Effectif = 63)</b>						
<i>Variables constitutives</i>	<i>Moy. dans la classe</i>	<i>Moy. générale</i>	<i>Ec-type dans la classe</i>	<i>Ec-type général</i>	<i>Valeur-Test</i>	<i>Prob.</i>
Implication	4,390	3,565	0,479	0,886	8,43	0,000
Négociation	4,120	3,208	0,813	1,057	7,81	0,000
Détail	4,307	3,506	0,643	0,936	7,75	0,000
Ecart	4,608	3,887	0,422	0,859	7,60	0,000
Formalisation	4,476	3,695	0,573	0,974	7,26	0,000
Participation	3,774	3,200	0,626	0,872	5,96	0,000
Evaluation	3,841	3,203	0,760	0,981	5,89	0,000
Re-prévisions	3,817	3,323	0,662	1,038	4,31	0,000
Rémunération	3,226	2,713	0,993	1,193	3,89	0,000
Difficulté	1,863	2,185	0,547	0,710	-4,06	0,000

**Tableau 5.7- Description du groupe 3 par les variables continues actives**

Les entreprises du groupe 3 se caractérisent par une forte implication de la direction, une négociation très opérationnelle, un fort niveau de détail, un suivi des écarts important, une formalisation et une participation élevées, une évaluation qui dépend du budget, de nombreuses re-prévisions et une rémunération qui dépend du budget. Les objectifs sont peu difficiles (ou du moins les objectifs budgétaires sont, en général, atteints).

Dans les entreprises de ce groupe, on constate aussi que (par ordre décroissant d'importance) (voir annexe 5-2) :

- l'évolution des budgets donne lieu à des discussions entre la hiérarchie et les responsables opérationnels même s'il n'y a pas d'écarts entre le réel et le budget ;
- le directeur général utilise les budgets pour discuter des changements ;
- les chiffres budgétés traduisent les priorités des opérationnels ;
- le nombre d'objectifs opérationnels est élevé (3,1 contre 2,4 en moyenne) ;
- le nombre de lignes négociées avec les opérationnels est plus élevé que la moyenne ;
- les objectifs budgétaires supposent une forte productivité et / ou une bonne gestion des coûts ;
- la part prise par la direction dans l'élaboration des budgets est forte ;
- les objectifs budgétaires sont, en général, atteints ;
- les objectifs financiers doivent être atteints ;
- la probabilité d'atteindre ses objectifs budgétaires est plus élevée que la moyenne ;
- la somme des objectifs alloués en interne correspond aux objectifs négociés avec les actionnaires ou le groupe ;
- la part des commerciaux, du marketing et de la stratégie dans les prévisions budgétaires est élevée ;
- le nombre d'objectifs financiers est plus élevé que la moyenne (3,43 contre 3,15) ;

- la fréquence du calcul des écarts budgétaires et de son suivi par le directeur général est élevée ;
- le budget est inspiré du réel de l'année précédente plus rarement qu'ailleurs ;
- plus qu'en moyenne, le budget donne un droit d'engagement ;
- les primes représentent une part élevée du salaire ;
- le contrôle de gestion est très impliqué dans les prévisions budgétaires ;
- les objectifs budgétaires sont décrits comme « difficiles à atteindre » ;
- le budget reprend plus souvent qu'en moyenne les chiffres de la première année du plan ;
- un budget flexible existe de manière plus fréquente qu'ailleurs ;
- le budget est découpé en périodes plus courtes ;
- le *slack* est moins élevé qu'en moyenne.

*Dans les entreprises du groupe 3, le budget est d'abord un outil formalisé de discussion. La hiérarchie et l'ensemble des managers y sont largement impliqués. La participation des opérationnels à la définition du budget est importante et les réunions budgétaires permettent de discuter des plans d'action avec les commerciaux, les marqueteurs et les stratèges en se basant sur le plan stratégique défini au préalable. Le budget qui en résulte est plus détaillé que la moyenne, découpé en périodes courtes et comporte de nombreux objectifs opérationnels et financiers. Il est souvent assez différent du budget de l'année précédente et laisserait moins de slack aux managers. Il peut néanmoins s'adapter au niveau d'activité (budget flexible).*

*En cours d'année, le budget est utilisé comme base de discussion des changements en cours et de nombreuses re-prévisions sont effectuées. Les écarts au budget sont souvent calculés et observés par la direction. Le budget donne en général un droit d'engagement aux opérationnels.*

*Les objectifs budgétaires sont, au final, souvent atteints ex post bien qu'ils paraissent difficiles ex ante. Ils sont utilisés pour évaluer les managers et leur attribuer des primes.*

	CLASSE 4 / 5		(Poids = 64.00 Effectif = 64)			
Variables constitutives	Moy. dans la classe	Moy. générale	Ec-type dans la classe	Ec-type général	Valeur-Test	Prob.
Révisions	4,063	2,959	1,088	1,553	6,50	0,000
Participation	3,469	3,200	0,602	0,872	2,82	0,002
Difficulté	2,047	2,185	0,598	0,710	-1,78	0,038
Ecart	3,625	3,887	0,803	0,859	-2,79	0,003
Formalisation	3,375	3,695	0,897	0,974	-3,01	0,001
Rémunération	1,718	2,713	0,704	1,193	-7,63	0,000
Evaluation	2,349	3,203	0,720	0,981	-7,96	0,000

**Tableau 5.8- Description du groupe 4 par les variables continues actives**

Le groupe 4 se distingue par un faible lien entre budget et évaluation et entre budget et rémunération, des révisions budgétaires fréquentes, une formalisation plus faible que la moyenne et une participation élevée. Les objectifs budgétaires y sont atteints plus souvent qu'en moyenne.

Les éléments suivants permettent de caractériser les pratiques des entreprises du groupe 4 (voir annexe 5-2) :

- faible nombre d'objectifs financiers dans le budget et objectifs financiers moins importants ;
- écarts budgétaires moins suivis que la moyenne par le directeur général ;
- objectifs budgétaires supposant une moins forte productivité et une moins forte gestion des coûts ;
- somme des objectifs budgétaires en interne ne correspondant pas aux attentes de l'actionnaire ou du groupe ;
- primes qui représentent une faible part du salaire ;
- écarts budgétaires calculés moins fréquemment que la moyenne ;
- part prise par les commerciaux et la direction dans la prévision plus faible que la moyenne ;
- faible utilisation du budget pour discuter des changements qui se déroulent dans l'entreprise ;
- objectifs budgétaires considérés comme assez faciles à atteindre.

*Dans les entreprises du groupe 4, le budget est construit de manière participative et peu formalisée. Il est considéré comme assez facile à réaliser et, ex post, les objectifs budgétaires sont en général atteints. En cours d'année les écarts au budget sont moins suivis qu'en moyenne et plus rarement calculés : la direction s'implique moyennement dans le processus budgétaire et celui-ci n'est pas une base de discussion des changements qui interviennent dans l'entreprise.*

*Ce qui caractérise particulièrement les entreprises du groupe 4, c'est la non utilisation du budget pour évaluer la performance des responsables opérationnels ou leur attribuer des primes.*

	CLASSE 5 / 5		(Poids = 46.00 Effectif = 46)			
Variables constitutives	Moy. dans la classe	Moy. générale	Ec-type dans la classe	Ec-type général	Valeur-Test	Prob.
Difficulté	2,663	2,185	0,788	0,710	5,01	0,000
Rémunération	2,205	2,713	1,035	1,193	-3,16	0,001
Evaluation	2,500	3,203	0,754	0,981	-5,33	0,000
Formalisation	2,924	3,695	0,915	0,974	-5,89	0,000
Détail	2,750	3,506	0,878	0,936	-6,00	0,000
Négociation	2,210	3,208	0,800	1,057	-7,02	0,000
Ecart	2,986	3,887	0,798	0,859	-7,80	0,000
Participation	2,125	3,200	0,675	0,872	-9,17	0,000
Implication	2,333	3,565	0,524	0,886	-10,34	0,000

**Tableau 5.9- Description du groupe 5 par les variables continues actives**

Les entreprises du groupe 5 se caractérisent par une faible implication de la direction, une faible participation des opérationnels, des négociations budgétaires peu opérationnelles, un faible niveau de détail et de formalisation. Le budget y est significativement moins utilisé pour évaluer et attribuer des primes. En revanche, les objectifs budgétaires y sont plus difficiles à atteindre (et moins souvent atteints). Les plans d'action, les lettres de cadrage ou les budgets par projet sont rares dans les entreprises du groupe 5.

Ces entreprises se caractérisent aussi par (dans l'ordre décroissant d'importance) (voir annexe 5-2) :

- peu de discussions sur le budget s'il n'y a pas d'écarts et peu d'utilisation de cet outil par le directeur général pour discuter des changements ;
- des chiffres budgétés qui ne traduisent pas les priorités des opérationnels ;
- une faible part du marketing et de la stratégie dans la réalisation des prévisions ;
- un faible nombre d'objectifs opérationnels et des objectifs budgétaires qui supposent une productivité et une gestion des coûts moins efficiente que la moyenne ;
- un nombre de lignes budgétaires négociées faible ;
- un niveau élevé de *slack* et une part faible des primes dans le salaire ;
- une faible implication des commerciaux dans les prévisions ;
- un budget qui ne reprend pas les chiffres de la première année du plan et des objectifs alloués en interne qui ne correspondent pas aux objectifs attendus par l'actionnaire ou le groupe ;
- un découpage du budget en périodes plus longues que la moyenne ;
- un suivi moins fréquent que la moyenne des écarts par le directeur général ;
- un budget qui ne donne pas droit d'engagement et qui est rarement ré-estimé ;
- un calcul des écarts plus rare ;
- des objectifs budgétaires plus simples ;
- un budget plus inspiré du réel de l'année précédente que la moyenne.

*Dans les entreprises du groupe 5, la direction s'implique peu dans le processus budgétaire. Celui-ci est d'ailleurs assez peu formalisé (bien souvent, il n'y a pas de lettre de cadrage). La participation des opérationnels, mais aussi des services marketing et stratégie, à la construction du budget est peu importante. Le budget qui en résulte est peu détaillé et peu lié à des plans d'actions (en général, aucun plan d'action n'est réalisé avant le budget).*

*En cours d'année le suivi des écarts est limité (les écarts sont peu suivis par la direction) et le budget n'est pas une base de discussion des changements en cours. Il ne donne, de toute façon, pas droit d'engagement des dépenses.*

*Les objectifs budgétaires sont rarement atteints. Ils sont pourtant considérés par les répondants comme plus simples que la moyenne. Ces objectifs sont peu utilisés pour évaluer les managers ou leur attribuer des primes.*

### 2.2.3. Comparaisons des groupes

Les tableaux ci-dessous permettent de comparer les caractéristiques des différents groupes identifiés<sup>128</sup>.

Dimensions	groupe 1	groupe 2	groupe 3	groupe 4	groupe 5
Participation	0,375(*)	-0,292(*)	<b>0,672(*)</b>	0,317(*)	<b>-1,245(*)</b>
Négociation	0,114	-0,210(*)	<b>0,821(*)</b>	0,000	<b>-0,927(*)</b>
Difficulté	0,104	0,116	<b>-0,431(*)</b>	-0,189	<b>0,620(*)</b>
Ecart	0,296	0,070	<b>0,842(*)</b>	-0,298(*)	<b>-1,051(*)</b>
Re-prévisions	<b>-1,521(*)</b>	0,467(*)	<b>0,487(*)</b>	0,014	-0,191
Révisions	<b>-0,756(*)</b>	-0,230(*)	-0,002	<b>0,712(*)</b>	-0,120
Evaluation	0,288	0,609(*)	<b>0,656(*)</b>	<b>-0,870(*)</b>	-0,721(*)
Rémunération	-0,126	<b>0,806(*)</b>	0,421(*)	<b>-0,820(*)</b>	-0,428(*)
Implication	0,474(*)	-0,045	<b>0,928(*)</b>	-0,123	<b>-1,390(*)</b>
Détail	0,146	-0,254(*)	<b>0,849(*)</b>	-0,096	<b>-0,795(*)</b>
Formalisation	0,122	0,052	<b>0,807(*)</b>	-0,331(*)	<b>-0,805(*)</b>

Tableau 5.10- Coordonnées des variables actives : moyenne pour chaque groupe<sup>129</sup>

La comparaison des moyennes entre groupes nous montre que (voir annexe 5-3) :

- **Les entreprises du groupe 1 se distinguent par le faible nombre de révisions et de re-prévisions.** Le budget y est largement le résultat du plan et des prévisions des commerciaux.
- **Les entreprises du groupe 2 utilisent, plus que les autres, le budget comme outil d'attribution de primes.** Le nombre d'objectifs financiers fixé dans le budget aux responsables opérationnels y est plus élevé qu'ailleurs et le directeur général suit souvent les écarts budgétaire. Le budget s'adapte moins que dans les autres groupes au niveau d'activité.
- **Dans les entreprises du groupe 3, le budget est très participatif, les négociations très opérationnelles (les budgets sont liés à des plans d'action), et les objectifs budgétaires sont souvent atteints. Plus que dans les autres groupes, le suivi de écarts et les révisions sont fréquents, l'implication forte, le niveau de détail et de formalisation élevé.** Le budget donne droit d'engagement et est adapté au niveau d'activité (budget flexible), il est moins qu'ailleurs la reconduction du budget de l'année précédente. Les objectifs financiers sont plus importants à atteindre que dans les autres groupes, le niveau de *slack* est faible, le niveau de productivité attendue élevé et les objectifs considérés comme difficiles. De nombreux objectifs opérationnels sont aussi fixés. La direction, le marketing et la stratégie s'investissent largement dans les prévisions budgétaires.

<sup>128</sup> Dans une optique comparative, les groupes sont caractérisés par leurs scores factoriels sur les différents construits. Par construction la moyenne générale pour chaque construit est égale à zéro.

<sup>129</sup> Les groupes dont la moyenne sur une dimension est significativement différente (au seuil de 5%) de la moyenne générale sont identifiés par (\*). Les groupes extrêmes sont en gras.

- **Le budget est fréquemment révisé dans les entreprises du groupe 4, il ne sert donc ni à l'évaluation, ni à l'attribution de bonus.** Les objectifs financiers sont considérés comme moins importants qu'ailleurs et le nombre d'objectifs financiers dans le budget est faible. La direction s'implique moins qu'ailleurs dans la prévision budgétaire et le suivi des écarts (notamment par le directeur général) est plus rare que dans les autres groupes.
- **Les entreprises du groupe 5 ont un budget peu participatif, avec des négociations non opérationnelles, un faible suivi des écarts, une faible implication de la direction, un faible niveau de détail et de formalisation. Dans ces entreprises, les objectifs budgétaires sont atteints moins souvent qu'ailleurs.** Le budget ne reprend pas les chiffres de la première années du plan : il est, plus que dans les autres groupes, la reconduction du budget de l'année précédente. Les commerciaux, le service marketing et la stratégie sont faiblement impliqués dans les prévisions budgétaires ; peu d'objectifs opérationnels sont fixés dans le budget. Le niveau de *slack* serait plus élevé qu'ailleurs, les objectifs budgétaires plus faciles et le niveau de productivité attendu dans les budgets moins élevé. En cours d'année, le budget ne donne, de manière générale, pas droit d'engagement et les écarts sont rarement calculés (et peu suivis par la direction).

La figure ci-dessous permet de résumer les caractéristiques des différents groupes :

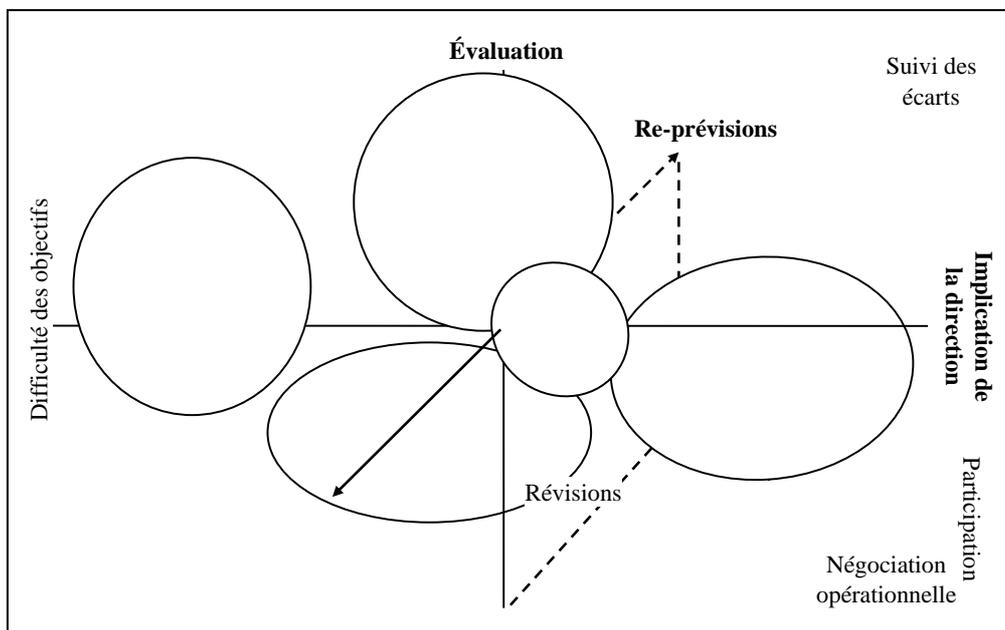


Figure 5.1- Caractérisation des cinq groupes obtenus

*La classification ascendante hiérarchique réalisée sur les onze dimensions permettant de caractériser les pratiques budgétaires, suggère de distinguer cinq groupes de pratiques qui se différencient principalement en fonction de l'utilisation qui est faite du*

*budget pour évaluer la performance des managers, de l'implication de la direction et du niveau de révisions et de re-prévisions.*

*Nous allons interpréter ces groupes de pratiques à partir du sens que les acteurs donnent au budget (les rôles qu'ils lui attribuent) et des problèmes qu'il pose (les critiques que les acteurs lui adressent). Il est donc nécessaire dans un premier temps d'examiner les rôles et critiques traditionnellement associés aux budgets.*

## **Section 2. Budget : rôles et critiques**

Nous avons fait le choix de travailler d'abord sur les pratiques. Dans l'optique de la construction d'une typologie, il nous semble intéressant, pour mieux comprendre les groupes obtenus par la classification, d'essayer de lier les groupes aux rôles donnés au budget et aux critiques qui lui sont adressées. Ceci suppose d'abord de faire une revue des rôles et critiques présents dans la littérature et une présentation du sentiment des personnes interrogées. Nous examinerons successivement les rôles (1) puis les critiques du budget (2).

### **1. Rôles du budget**

En comparaison de l'abondante littérature sur les budgets, les travaux théoriques et empiriques sur les rôles sont peu nombreux, comme si les rôles attribués à cet outil relevaient de l'évidence, tant en théorie qu'en pratique. Une revue de littérature nous permet de questionner cette évidence (paragraphe 1.1), les résultats empiriques semblent confirmer qu'une multitude de rôles peuvent être attribués aux budgets (1.2). Ces rôles sont-ils liés à des pratiques budgétaires particulières ? Des éléments de réponses seront donnés (1.3). Ceci nous permettra, dans la section suivante, d'offrir une meilleure compréhension des groupes de pratiques mis en évidence et de leur logique interne.

#### **1.1. Rôles du budget : revue de littérature**

Anthony (1988) résume les finalités du budget et du processus de préparation budgétaire :

« (1) motiver les managers à dresser des plans, (2) informer les managers de ce qui est attendu d'eux, (3) obtenir un engagement des managers, (4) coordonner les différentes activités d'une organisation, (5) fournir un standard pour juger la performance réelle. »  
(Anthony, 1988, p. 94)

Cette description des rôles du budget correspond aux rôles traditionnellement donnés au budget dans les manuels anglo-saxons. Ainsi, Lyne (1988) constate, en faisant une revue de huit manuels populaires en contrôle de gestion, que les rôles les plus cités sont : la prévision, la planification, la coordination, la communication, le contrôle et la motivation.

Etudes	Rôles du budget
Hofstede (1967)	Autoriser, prévoir, planifier et mesurer
Otley (1977)	Autorisation et contrôle des dépenses, prévision juste des résultats, planification des besoins financiers et des résultats, planification des activités opérationnelles, communication des informations et des attentes, coordination des activités, motivation, évaluation des performances de l'entité, évaluation des performances des managers.
Barrett & Fraser (1977)	Rôles majeurs : planifier, motiver, évaluer Autres rôles : coordonner, éduquer
Samuelson (1986)	Planification (planification, coordination, contrôle des résultats), contrôle des responsabilités (détermination des engagements financiers, comparaison des performances), influence sur les comportements des budgétés (motivation financière, éducation à la logique financière), rôles passifs (rituels, habitudes)
Lyne (1988 ; 1992)	Prévisions du futur, aide à la maximisation du profit, moyen par lequel le management communique avec les autres niveaux de l'organisation, outil d'évaluation de la performance, outil de calcul des primes, outil de motivation des employés, moyen de contrôle de la performance par le calcul des écarts.
Brunce, Fraser et Woodcock (1995)	Prévision financière, contrôle des coûts, gestion des flux de trésorerie, fixation d'objectifs, communication des plans, planification des ressources, mesure de la performance
Collins <i>et al.</i> (1997)	Objectif financier, base de l'autorité, coordination, planification, évaluation de la performance
Abernethy et Brownell (1999)	Contrôle diagnostique, contrôle interactif Aide au changement stratégique
Berland (1999)	Prévision – planification (prévision, autorisation de dépenses, évaluation non formalisée), coordination – socialisation (coordination, communication, évaluation), évaluation – sanction (motivation, engagement, évaluation financière stricte)
Gignon (2000 ; 2003)	Gestion des équilibres financiers (prévision, communication financière, allocation des ressources), ajustement organisationnel (déclinaison de la stratégie, émergence de la stratégie, intégration par résolution de conflits, coordination des activités et communication sur les objectifs), pilotage et évaluation de la performance, (orientation des comportements, réflexion, référence dynamisante, motivation par des objectifs ambitieux, motivation par responsabilisation, participation, valorisation, formation aux concepts économiques), sécurisation des individus (référence, repère, conformation à des habitudes, normes et rites de gestion)

**Tableau 5.11- Les rôles du budget : revue de littérature**

Les rôles identifiés dans la littérature semblent donc s'articuler autour de trois pôles : coordination / communication, gestion prévisionnelle et délégation / motivation (Bouquin, 2001).

Face à l'abondante littérature sur les budgets, le nombre d'articles qui traitent explicitement des rôles du budget semble faible.

Il faut donc certainement aussi s'intéresser au rôle implicite attribué au budget dans les différentes recherches. Nous avons classé, dans notre premier chapitre, la littérature sur les budgets en trois courants, on peut penser que chacun de ces courants attribue, plus ou moins explicitement, des rôles différents au budget :

1. Pour les chercheurs du *courant behavioriste* initié par Argyris, le budget est d'abord un outil qui doit permettre, s'il est bien utilisé, de satisfaire les contrôlés et donc de les motiver en les faisant participer, en leur fixant des objectifs (difficiles mais atteignables) et en leur octroyant des primes lorsque les objectifs sont atteints.

2. Pour *Anthony et Simons*, le budget est un outil dont disposent les managers pour orienter le comportement des opérationnels dans le sens de la stratégie (*convergence des buts*). Ce rôle, largement inexploré dans la recherche empirique, est cependant présenté comme central dans les manuels américains au moins depuis les années 70 (si l'on se réfère à ce qu'en dit Samuelson (1986, p. 36)) sous une forme certes un peu différente : le budget sert à décliner la stratégie du plan long terme sur le court terme, à allouer les ressources et à coordonner.

Ce courant nous semble sensiblement différent du *behaviorisme* dans sa finalité. Chez les *behavioristes*, la satisfaction des managers est un élément central : s'ils sont satisfaits, ils sont, la plupart du temps, considérés comme efficaces.

3. Pour les tenants du *courant de la contingence*, le budget n'a pas de rôle figé. Outil de motivation ou de contrôle, ses fonctions doivent se conformer aux exigences de l'environnement et de l'activité.

Il est intéressant de noter que la quasi-totalité des recherches empiriques portent sur la motivation et l'évaluation. Le rôle dominant du budget, tel qu'il est traité dans la littérature, est le suivant :

« Il est permis de considérer le budget comme un outil destiné à déléguer l'autorité : en conférant la responsabilité d'un budget aux chefs d'un niveau inférieur la direction, leur délègue aussi une part définie de responsabilité. Dans les organisations plus vastes la délégation prend la forme de décentralisation ou d'éclatement en divisions » (Hofstede, 1967, p. 27)

Ainsi, si dans les manuels de contrôle de gestion le budget est présenté comme un outil de déclinaison de la stratégie (voir par exemple *Anthony et al.*, 1992 ; *Anthony et Govindarajan*, 2003 ; *Hornigren et al.*, 2002), les recherches en contrôle de gestion s'intéressent presque exclusivement à l'aspect délégation.

Les recherches qui s'intéressent au rôle du budget pour décliner la stratégie ou prévoir s'inscrivent plutôt dans le champ de la planification stratégique, mais elles demeurent finalement assez rares (Mintzberg, 1994). Il en est de même des recherches sur la coordination, la prévision ou même le suivi par exception<sup>130</sup>.

Jones et Thompson (2000) comparent les budgets des administrations et des entreprises. Ils soulignent que le budget dans les administrations tend à être fortement détaillé et doit être exécuté tel qu'il a été approuvé. C'est un budget qui donne droit d'engagement mais laisse peu d'autonomie aux opérationnels en les contraignant à réaliser ce qui était prévu. Dans le secteur privé, les budgets de divisions sont souvent économes en détail, se limitant presque aux objectifs financiers à réaliser : le budget permet de décentraliser et de laisser les opérationnels faire des choix. Cette comparaison permet de revenir sur le rôle classique du

---

<sup>130</sup> Les recherches de Macintosh et Daft (1987), Berry et Otley (1975), Bronwnell (1983) et Emsley (2000) semblent ainsi être des exceptions sur ces trois points.

budget comme outil de la bureaucratie wébérienne : parfois outil de décentralisation (permise par le contrôle par exception), parfois outil de déconcentration<sup>131</sup> (donnant un droit d'engagement).

Cette relecture des recherches des rôles implicites attribués au budget dans diverses littérature fait émerger quatre pôles théoriques<sup>132</sup> qui attribuent au budget des rôles différents : théorie du contrôle, théorie behavioriste, planification stratégique, et théorie administrative.

Perspectives théoriques	Rôles
Théorie behavioriste	Satisfaction et motivation des managers
Théorie traditionnelle du contrôle (école de Harvard)	Délégation et contractualisation des engagements, suivi des activités et feedback, évaluation pour permettre la convergence des buts
Planification stratégique	Déclinaison de la stratégie, allocation de ressources, prévision, coordination et apprentissage
Théorie administrative	Outil d'encadrement des dépenses et de prescription de l'activité des opérationnels

**Tableau 5.12- Les rôles du budget dans la théorie du contrôle, la théorie behavioriste, la planification stratégique et la théorie administrative**

Par ailleurs, Ekholm et Wallin (2000, p. 536) remarquent que pour certains directeurs financiers, « le rôle du budget est d'abord de communiquer l'information aux actionnaires et aux autres parties prenantes par les références aux prévisions budgétaires dans les rapports annuels ».

Les rôles proposés dans la littérature trouvent un certain écho dans les résultats de notre étude terrain qualitative :

Rôles du budget	
A	Suivi des objectifs comptables et financiers
B	Aide à la gestion Référentiel pour le suivi des activités par la filiale et le groupe
C	Allouer des ressources et s'engager sur des résultats Piloter l'activité, suivre les engagements pris et fixer des objectifs
D	Autrefois uniquement un cadre de dépenses, il devrait devenir un outil de motivation / sanction Il doit aussi permettre d'avoir une vision du futur (pour les besoins d'investissement)
E	Le budget ne représente ni une autorisation de dépense ni un frein à la dépense Il sert pour la prévision
F	Donne droit d'engagement sur les frais généraux (pas sur les investissements) Fournit aux acteurs internes et externes une vue sur l'activité de l'année à venir

<sup>131</sup> Faute d'un vocabulaire plus approprié, nous reprenons ici le vocabulaire du droit administratif qui distingue habituellement la décentralisation (le fait de décharger les services centraux de certaines décisions en donnant un droit de décision à d'autres acteurs) de la déconcentration (le fait de laisser le centre prendre des décisions, en délocalisant certains agents de l'état). Dans cette perspective, un budget s'inscrivant dans la décentralisation laisse les managers prendre des décisions, tandis qu'un budget « déconcentré » détaille les actions qui doivent être remplies par les managers sans leur laisser de marges de manœuvre.

<sup>132</sup> Nous nous limitons ici aux rôles du budget dans une perspective fonctionnaliste. Les fonctions plus « latentes » du budget seront traitées dans le chapitre 7.

<b>Rôles du budget</b>	
G	Appréhender les zones d'incertitude et les leviers d'action Suivi des réductions de coûts et de l'évolution des standards Calcul des bonus
H	Traduction opérationnelle des éléments du groupe Base de référence du reporting Contrat budgétaire passé avec les entités
I	Décliner les ambitions du plan par un responsable d'activité
J	Communiquer aux analystes financiers Fixer des objectifs Vérifier le positionnement de chaque activité par rapport aux objectifs stratégiques Comprendre comment se forme le résultat Vérifier que les activités sont sous contrôle
K	Communication financière Rating Simulation

**Tableau 5.13- Rôles du budget : résultats de l'étude exploratoire (réponses spontanées)**

Au-delà des différences dues au niveau hiérarchique des répondants, la diversité des réponses spontanées laisse présager de la diversité des rôles que peut endosser le budget selon les entreprises.

On constate que deux contrôleurs de gestion attribuent au budget un rôle de communication avec les marchés financiers. Il faut noter que ceux qui ont mis en avant ce rôle sont directeurs du contrôle de gestion de groupes financiers cotés. Ce rôle est assez peu évoqué dans la littérature mais il semble prendre une place importante dans le discours de certains contrôleurs.

Comme l'ont souligné Barrett et Fraser (1977), certains rôles sont incompatibles et l'utilisation du budget pour des rôles différents peut entraîner des effets pervers. Ils mettent en évidence deux conflits majeurs :

- Les budgets utilisés pour la planification doivent être fixés à un niveau réaliste pour permettre l'allocation et la coordination alors que s'ils sont utilisés pour motiver, ils doivent être fixés de façon à être difficiles à atteindre. Ainsi, « il y a contradiction entre la volonté de prévoir objectivement l'avenir et celle d'amener des managers à s'engager sur des objectifs ambitieux. Les objectifs sont faussés, la direction ne dispose plus d'un instrument de prévision et encore moins d'un système mobilisateur » (Bouquin, 2000b).
- Les budgets utilisés pour motiver doivent en général être fixes. Par contre, « le budget le plus efficace pour l'évaluation [devrait être] conçu et réalisé de façon à tenir compte de l'impact d'événements incontrôlables ou imprévisibles » (Barrett et Fraser, 1977, p. 115). Ici, Barrett et Fraser émettent l'hypothèse qu'un budget efficace est un budget juste, c'est-à-dire qui prend en compte les facteurs sur lesquels le responsable ne peut agir. Ils supposent que la justice organisationnelle favorise la performance. Utiliser ce

type de budget pourrait cependant, nous disent-ils, réduire la motivation des managers s'ils savent *a priori* qu'ils ne seront pas rendus responsables des incontrôlables<sup>133</sup>.

De plus, selon Barrett et Fraser (1977), il y aurait, entre les fonctions d'évaluation et de planification, un conflit potentiel dont l'importance est sensiblement réduite par le décalage dans le temps de ces deux rôles.

Par ailleurs, Hofstede (1967) propose de faire une différence entre prévoir et planifier :

« La fonction de planification diffère de la fonction de prévision en ceci que la première est active : elle cherche à façonner l'avenir en coordonnant les ressources. » (Hofstede, 1967, p. 22)

Enfin, on peut penser que les intérêts des supérieurs et des subordonnés diffèrent selon le rôle qui est accordé au budget. Ainsi, si le budget est d'abord utilisé dans un but de planification, les contrôlés ont intérêt à ce qu'on leur fixe des objectifs budgétaires plus importants pour disposer de plus de ressources (cas observé dans l'entreprise J de notre recherche exploratoire). Si le budget est utilisé dans un but de motivation, les contrôlés vont chercher à minimiser leurs objectifs budgétaires pour accroître leurs chances de les atteindre (Barrett et Fraser, 1977).

Une des voies proposées par Barrett et Fraser (1977) pour réduire les conflits dus à la multiplicité des fonctions serait d'introduire des budgets glissants. Cette proposition est au centre du dispositif « *Beyond Budgeting* » proposé aujourd'hui par Hope et Fraser<sup>134</sup> (2003c).

Il semblerait que dans chaque entreprise, à un moment donné, il existe un rôle prédominant du budget et que toute évolution de ce rôle se heurte à une forte inertie (Samuelson, 1986). Pour une partie des entreprises suédoises, ce rôle prédominant a évolué, passant de la planification à la responsabilisation (Arwidi & Samuelson, 1993). Cependant, le rôle de planification a été souvent maintenu et des conflits entre rôles sont apparus. Cette multiplication des rôles et le fait que ceux-ci soient parfois incompatibles ont pu contribuer aux critiques adressées au budget. A vouloir faire remplir des rôles trop divers au budget, il n'en remplirait plus aucun. On peut penser que le même type de processus que celui qui est décrit pour la Suède s'est déroulé en France.

Cette rapide revue de littérature et les constats qualitatifs tirés de notre terrain (tels qu'ils ont été relatés au chapitre 2) nous permettent de les reclasser les rôles du budget en fonction du modèle temporel du contrôle :

---

<sup>133</sup> Sur ce point, Merchant (1987) montre que le principe de contrôlabilité n'est pas toujours appliqué, notamment parce que le rôle d'un manager est d'anticiper et de savoir gérer les risques.

<sup>134</sup> Les initiales du nom nous permettent préciser que le Fraser de 1978 n'est pas le Fraser qui participe aujourd'hui au *Beyond Budgeting*.

Phase	Rôles	
En phase de finalisation	Allocation des ressources entre les différentes unités Déclinaison de la stratégie contenue dans le plan Définition des responsabilités et contractualisation des engagements	Coordination entre les unités Communication Motivation Communication avec les marchés financiers
En phase de pilotage	Droit d'engagement des dépenses Détection des dysfonctionnements et des risques	
En phase de post-évaluation	Evaluation et rétribution des performances	

**Tableau 5.14- Rôles du budget et phases de contrôle**

Nous poserons donc les questions suivantes :

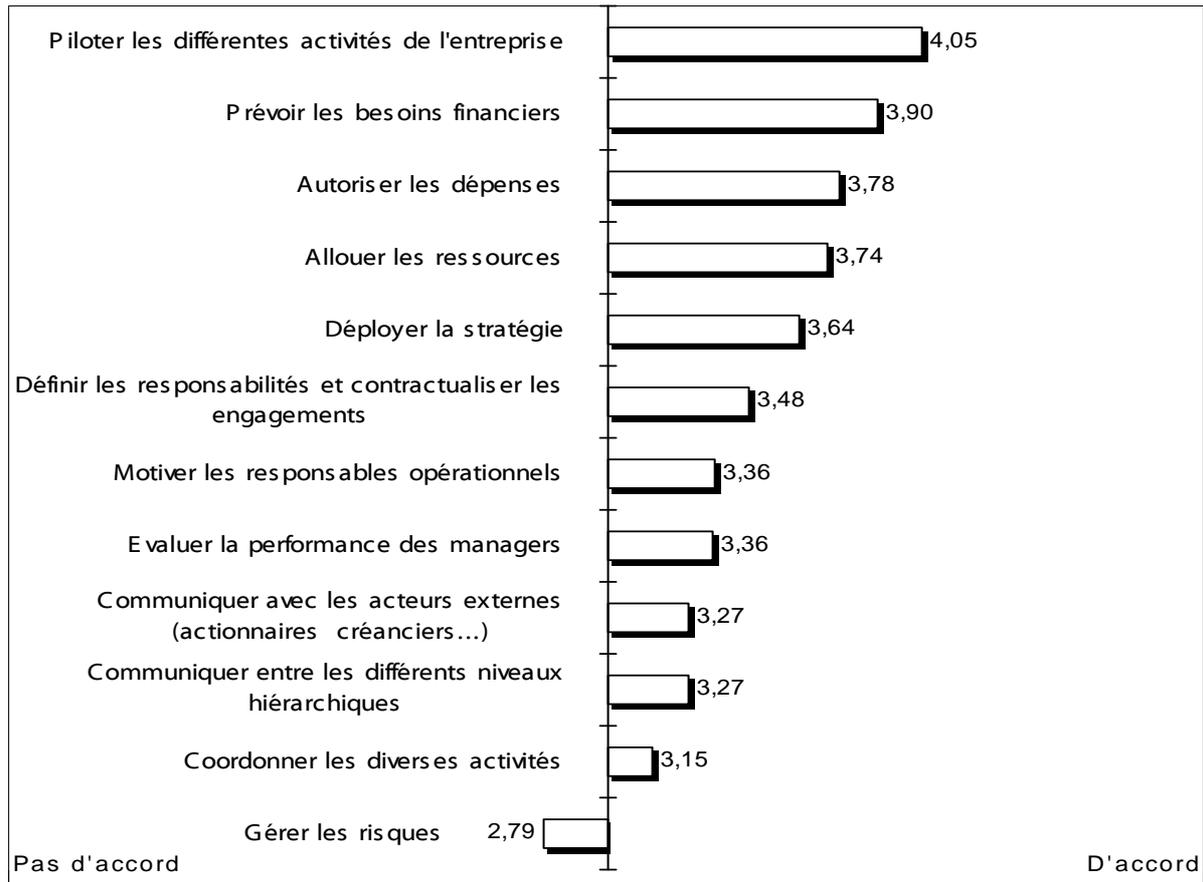
Dans votre entreprise, dans quelle mesure le budget est-il utilisé pour :

1. Prévoir les besoins financiers
2. Déployer la stratégie
3. Piloter les différentes activités de l'entreprise
4. Communiquer entre les différents niveaux hiérarchiques
5. Evaluer la performance des managers
6. Motiver les responsables opérationnels
7. Définir les responsabilités et contractualiser les engagements
8. Autoriser les dépenses
9. Coordonner les diverses activités
10. Allouer les ressources
11. Communiquer avec les acteurs externes (actionnaires, créanciers...)
12. Gérer les risques

**Encadré 5.1- Rôles du budget : questions posées**

## 1.2. Rôles du budget : analyse descriptive

Les réponses données montrent que des rôles divers sont alloués aux budgets. Celui-ci est vu en premier lieu comme un outil de pilotage des différentes activités, de prévision des besoins, d'autorisation des dépenses, d'allocation de ressources et de déploiement de la stratégie (Tableau 5.15).



Graphique 5.8- Rôles du budget : résultats

Les rôles de prévision et d'allocation de ressources ressortent comme les rôles les plus importants.

De manière assez inattendue, les rôles de contractualisation des engagements, de motivation et d'évaluation de la performance n'arrivent respectivement qu'en 6, 7 et 8<sup>ème</sup> positions. Dans plus de 20% des entreprises, le budget ne sert pas à évaluer, motiver ou responsabiliser les managers.

Ceci signifie qu'en moyenne le budget est plus utilisé comme outil de prévision et de suivi que comme outil de délégation et de motivation. On peut y voir une différence assez forte avec les rôles attribués aux budgets dans la littérature anglo-saxonne en contrôle de gestion où le budget est d'abord présenté comme un contrat.

Plus précisément, il semblerait que le rôle de motivation attribué au budget soit spécifique aux Etats-Unis. En effet, Lyne (1988) trouve, dans son étude de treize entreprises en Grande-Bretagne, que le rôle de prévisions est cité largement en tête par les participants à son enquête.

Nous comparons, dans le tableau ci-dessous, ses résultats, et les résultats d'autres enquêtes européennes.

Enquête	Rôles du budget les plus évoqués (par ordre décroissant)
Lyne (1988)	Prévoir le futur Aider à la maximisation du profit
La recherche porte sur treize entreprises en Grande-Bretagne (avec entre 14 et 18 questionnaires par entreprise soit un total de 207 questionnaires)	Moyen d'évaluation de la performance Moyen de contrôle de la performance par le calcul et l'analyse de la variance Moyen de communication entre le management et les autres niveaux de l'entreprise Motiver les employés à mieux faire Moyen d'évaluation des primes
DFCG (1994)	Instrument de suivi de gestion : oui 91% / non 4% / NSP 5% Un base pour l'approbation des principaux projets : oui 60% / non 20% / NSP 20% Un exercice financier : oui 51% / non 27% / NSP 22%
	La procédure budgétaire contribue-t-elle à la solidarité du management pour réaliser les objectifs de l'entreprise ? oui 83% / non 15% / NSP 2%
Brunce <i>et al.</i> (1995)	Prévision financière (rôle de loin le plus important) Contrôle des coûts
Enquête menée dans le cadre du CAM-I et sur un échantillon (non quantifié) d'entreprises européennes	Gestion de trésorerie Dépenses d'investissement Fixation d'objectifs Communication des plans Prévision des ressources Direction de l'entreprise Evaluation de la performance Visibilité Prix de cession Objectifs personnels Coûts standard
Ekholm et Wallin (2000)	Contrôle et évaluation Planification
Enquête sur un échantillon de 165 entreprises finlandaises	Empowerment Mise en oeuvre de la stratégie Motivation des employés

**Tableau 5.15- Résultats d'enquête : les rôles du budget**

L'enquête DFCG (1994) présente le budget en premier lieu comme « un instrument de suivi de gestion » et un outil « qui contribue à la solidarité du management pour réaliser les objectifs de l'entreprise ». Brunce *et al.* (1995) constatent que le budget est surtout un outil de prévision et de contrôle des coûts.

L'étude Ekholm et Wallin (2000) est difficilement interprétable puisque une même question aborde simultanément le contrôle et l'évaluation. De plus, aucune question n'est posée sur les prévisions. Enfin, il est étrange que les réponses concernant l'item « empowerment » soient significativement différentes de celles de l'item « motivation ». Ne peut-on y voir un effet de mode ?

Globalement, nos résultats et ceux des diverses enquêtes européennes suggèrent donc une différence entre les pratiques nord-américaines et les pratiques européennes : *le budget serait plus utilisé en Europe pour prévoir et piloter que pour contractualiser et motiver*. Lyne (1988) arrive au même constat :

« En Grande-Bretagne le rôle de prévisions ressort largement en tête tandis qu'aux Etats-Unis, les discussions qui portent sur la définition classique des budgets qui doivent être 'raisonnablement atteignables mais pas trop faciles' laissent présager que le budget a avant tout pour but de fixer des objectifs. D'ailleurs, une différence notable peut être constatée entre les manuels des deux pays. » (Lyne, 1988, p. 206)

A la lumière de nos résultats, ce constat peut, semble-t-il, être élargi à la France.

De manière inattendue, le budget sert en moyenne autant à communiquer entre les niveaux hiérarchiques qu'à communiquer avec les acteurs externes (actionnaires, créanciers...). On peut penser que l'utilisation du budget comme moyen de communication avec les acteurs externes s'explique par le fait qu'une part de plus en plus importante d'entreprises doit rendre des comptes à un actionnaire déconnecté du métier de l'entreprise :

*« Dans la phase actuelle de développement, le budget, mais surtout la revue et les exercices trimestriels de prévision sont des éléments très importants de communication avec nos actionnaires, beaucoup plus avec eux qu'en interne » (DAF, micro-systèmes).*

Enfin, une question aurait certainement méritée d'être posée car la littérature académique tout comme les revues professionnelles sont ambiguës sur ce point. Le budget est-il un outil de réduction des coûts ? Faute de données empiriques, nous ne pouvons nous prononcer sur cette question. Nous souhaiterions tout de même reprendre le commentaire classique émis par un contrôleur de gestion en réponse ouverte au questionnaire :

*« Dans un budget de dépenses, on est surtout sûr que l'on ne dépensera pas moins que le budget » (CG, construction métallique).*

Mersereau (2000) constate d'ailleurs que la réduction des budgets n'arrive qu'en douzième position des mécanismes utilisés pour réduire les coûts : il la classe comme une « méthode traditionnelle » qui semble moins efficace que les « méthodes avancées ».

Une analyse en composantes principales (sur la matrice des covariances) menée sur les rôles attribués au budget permet de faire apparaître empiriquement quatre familles de rôles.<sup>135</sup>

---

<sup>135</sup> La règle de Kaiser suggère de retenir trois axes. Le graphique des valeurs propres et le scree-test de Catell proposent une structure factorielle en trois ou quatre axes. La structure en quatre axes semble avoir une meilleure cohérence théorique, nous la retenons donc.

	Budget managérial FBMGT	Budget stratégique FBSTRAT	Budget administratif FBADM	Budget actionnarial FBACT
REVAL Evaluer la performance des managers	,895	-,057	,073	,059
RMOTIV Motiver les responsables opérationnels	,848	,084	-,026	,168
RCONTRAT Définir les responsabilités et contractualiser les engagements	,693	,279	,294	-,027
RCOMM Communiquer entre les différents niveaux hiérarchiques	,568	,346	,041	-,003
RDEPLOY Déployer la stratégie	,099	,625	,004	,032
RPREVOIR Prévoir les besoins financiers	-,022	,611	,097	,048
RRISQ Gérer les risques	,192	,575	,263	,327
RCOORD Coordonner les diverses activités	,300	,567	,296	,008
RPILOTER Piloter les différentes activités de l'entreprise	,464	,544	-,034	,033
RAUTORI Autoriser les dépenses	,065	-,014	,909	,052
RALLOUER Allouer les ressources	,085	,420	,682	-,055
RCOMACT Communiquer avec les acteurs externes (actionnaires créanciers...)	,100	,121	-,008	,970

Tableau 5.16- Matrice des composantes après rotation : rôles du budget<sup>136</sup>

Ces rôles se rattachent aux perspectives théoriques envisagées précédemment :

1. *Le budget comme outil de management des hommes et d'incitation* (FBMGT) s'intègre dans la perspective de la théorie classique du contrôle et la perspective des relations humaines (le budget est utilisé pour évaluer, motiver, responsabiliser et communiquer entre les niveaux hiérarchiques).

Dans ce cas, le budget est d'abord un outil « cybernétique » qui doit permettre de motiver grâce au management par objectif. La vision véhiculée par ce type de modèle peut être résumée dans le schéma classique suivant.

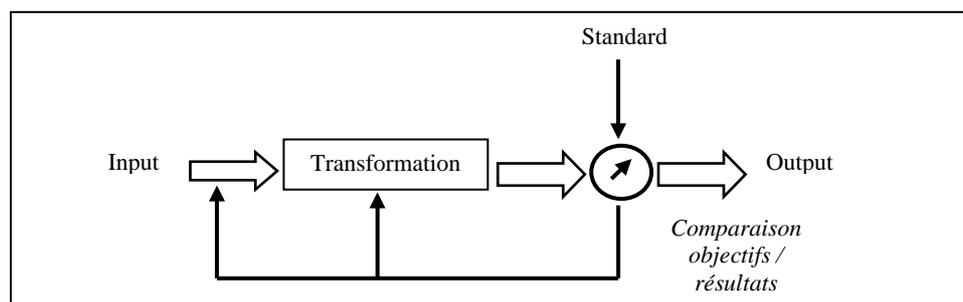


Figure 5.2- Le modèle cybernétique du contrôle de gestion

2. *Le budget comme outil stratégique* (FBSTRAT) est proche de la perspective de la planification stratégique (le budget est utilisé pour déployer la stratégie, prévoir les besoins financiers, gérer les risques, coordonner et piloter les différentes activités).

<sup>136</sup> Méthode d'extraction : Analyse en composantes principales. Méthode de rotation : Varimax avec normalisation de Kaiser. La rotation a convergé en 6 itérations.

Dans ce cadre, le budget doit avant tout permettre de décliner la stratégie sur le court terme.

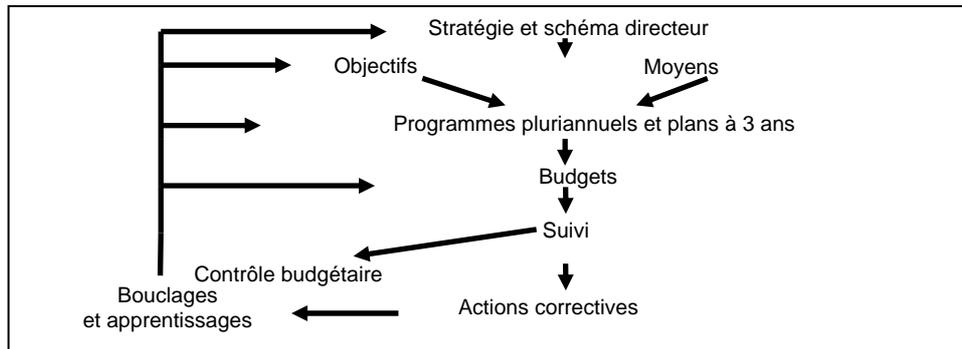


Figure 5.3- Le modèle « déclinaison de la stratégie » du contrôle de gestion (adapté de Bouquin, 2001, p. 169)

Comme le souligne la citation ci-dessous, cette déclinaison de la stratégie est souvent couplée à une remontée d'information :

*« Dans notre société l'élaboration du budget est l'occasion pour les dirigeants de faire passer dans l'entreprise leurs objectifs et de s'organiser pour les réaliser. Évidemment comme il faut se rencontrer c'est l'occasion d'écouter les nouvelles idées et les faire remonter. » (DAF, Industrie)*

3. *Le budget comme moyen d'autorisation des dépenses et d'allocation des ressources.*  
Cette vision semble rappeler le rôle qui est alloué aux budgets dans une perspective administrative (FBADM).
4. *Le budget comme outil de communication avec les acteurs externes (FBACT).*

Les rôles de management et de déclinaison de la stratégie sont considérés comme concomitants dans les manuels américains de contrôle de gestion. Pourtant les résultats d'Arwidi et Samuelson (1993) ainsi que les résultats de notre analyse factorielle semblent suggérer que ce sont deux rôles distincts, les entreprises pouvant privilégier l'un ou l'autre de ces rôles.

### 1.3. Pratiques budgétaires et rôles

Il nous semble utile d'explorer les liens entre les pratiques choisies et les rôles attribués aux budgets. Il est néanmoins difficile de présumer un sens de causalité. Dans une perspective fonctionnaliste, les rôles que l'on souhaite faire jouer aux budgets se traduisent dans le choix de pratiques adaptées. Nous pouvons aussi penser que les répondants ont eu un raisonnement inverse : « Puisque telle pratique est en place, le budget joue effectivement tel rôle dans mon entreprise ». Dans les deux cas, il semble utile d'examiner les liens entre rôles et pratiques.

Ainsi, rien ne nous empêche d'émettre des hypothèses quant à l'existence de certaines liaisons entre pratiques et rôles. Nous allons poser des hypothèses en fonction des modèles théoriques sous-jacents aux quatre types de rôles mis en évidence.

Si une certaine cohérence entre pratiques et rôles peut être constatée, cela devrait constituer un indice supplémentaire de la validité de contenu de nos échelles (ce type de validation est traditionnellement appelée validité de critère (Venkatraman et Grant, 1986)).

Le modèle classique du contrôle de gestion (et du *behaviorisme*), sous-jacent aux rôles attribués au budget en terme de management suggère que :

*H1a : Lorsque le budget est utilisé comme « outil de management » cela se traduit par une participation très importante, des négociation opérationnelles, des objectifs difficiles, un fort suivi des écarts pour permettre le management par exceptions, peu de révisions, un fort lien avec l'évaluation et la rémunération, une forte implication de la direction, un niveau de détail élevé et une formalisation importante.*

Le modèle de la planification stratégique intègre le budget dans la continuité du plan stratégique et des programmes. On peut donc penser que :

*H1b : L'utilisation du budget comme un « outil stratégique » est liée à une forte participation, des négociations qui portent sur les aspects opérationnels, un suivi important des écarts pour valider les hypothèses stratégiques en cours d'année, des re-prévisions et des révisions pour fournir des données permettant l'adaptation au marché, une forte implication de la direction, pas d'utilisation pour l'évaluation et la rémunération, une forte implication de la direction et une formalisation importante.*

Le modèle administratif du budget en fait, non pas un outil de management, mais un outil d'autorisation de dépenses.

*H1c : Lorsque le budget est utilisé dans une optique administrative, on peut s'attendre à ce que les objectifs ne soient pas difficiles à atteindre, qu'il y ait un fort niveau de détail et une formalisation importante. On peut aussi s'attendre à ce que l'utilisation administrative du budget soit liée négativement à l'évaluation et à la rémunération.*

Difficile de poser des hypothèses en ce qui concerne le budget comme outil communication avec les actionnaires. Nous examinerons, dans ce domaine, les corrélations à titre exploratoire.

Pratiques	Rôles	Managérial (FBMGT)	Stratégique (FBSTRAT)	Administratif (FBADM)	Actionnarial (FBACT)
FPART- Participation		++	+		
FNEGO- Négociation		+	++		
FDIFF- Difficulté		+	-	-	
FECART- Ecart		+	+		+
FREPREV- Re-prévisions			+		+
FREV- Révisions		-	+		
FEVAL- Evaluation		++	-	-	+
FREMU- Rémunération		++	-	-	+
FIMPL- Implication		+	+		+
FDETAIL- Détail		+		++	
FFORMAL- Formalisation		+	+	++	

**Tableau 5.17- Lien entre rôles et pratiques : hypothèses**

Le calcul des corrélations entre les rôles proclamés et les pratiques mène à des résultats qui permettent pour la plupart de valider les hypothèses posées<sup>137</sup>. Ces résultats permettent de penser qu'il y a une forte cohérence interne entre les pratiques exposées par les répondants et les rôles qu'ils assignent aux budgets. Ceci valide *a posteriori* nos mesures des pratiques.

	FBMGT	FBSTRAT	FBADM	FBACT
FPART	,326(**) Val	,313(**) Val	,140(*) NP	,117(*)
FNEGO	,233(**) Val	,273(**) Val	,179(**) NP	,076
FDIFF	-,040 Rej	-,195(**) Val	-,163(**) Val	-,010
FECART	,310(**) Val	,217(**) Val	,239(**) NP	,120(*)
FREPREV	,069	,206(**) Val	,103(*) NP	,052
FREV	-,130(*) Val	,120(*) Val	,002	-,022
FEVAL	,537(**) Val	-,027 Rej	,040 Rej	,053 Rej
FREMU	,418(**) Val	-,158(**) Val	,033 Rej	,043 Rej
FIMPL	,398(**) Val	,238(**) Val	,243(**) NP	,153(**)
FDETAIL	,127(*) Val	,083	,319(**) NP	,020
FFORMAL	,232(**) Val	,166(**) Val	,246(**) Val	,004

**Tableau 5.18- Liens entre rôles et pratiques : résultats<sup>138</sup>**

Quelques hypothèses ne sont cependant pas validées, ainsi :

- Le budget « outil de management » n'est pas positivement lié avec la difficulté des objectifs, mesurée par le nombre de fois où les objectifs budgétaires sont atteints. En revanche, ce rôle est lié positivement avec l'item « les objectifs budgétaires supposent

<sup>137</sup> Les chiffres repris dans les tableaux suivants correspondent aux corrélations, c'est-à-dire à l'intensité des co-variations entre les variables en ligne et en colonne. Puisque nous travaillons sur un échantillon et non sur la population totale, nous testons si le coefficient est significativement différent de 0. Le test réalisé correspond au risque de première espèce ; risque de rejeter à tort l'hypothèse de non corrélation. Si le test est significatif au seuil de 5% cela signifie que l'on peut rejeter l'hypothèse « les variables ne sont pas corrélées » avec 5% de risque de se tromper (\*\* : test significatif au seuil de 1% ; \* : test significatif au seuil de 5%). Lorsque le sens de causalité entre deux variables est prévu *a priori*, le test réalisé est unilatéral (lorsque le sens de la causalité n'est pas prévu on doit réaliser un test bilatéral).

<sup>138</sup> (\*\* La corrélation est significative au niveau 0.01 (unilatéral) \* La corrélation est significative au niveau 0.05 (unilatéral) ; Val : hypothèse validée, Rej : hypothèse rejetée, NP : corrélation non prévue.

une forte productivité et / ou une bonne gestion des coûts ». Ainsi, pour que le budget soit un bon outil de management, les objectifs budgétaires doivent être atteints souvent *ex post* mais sembler difficiles *ex ante* ;

- La corrélation entre l'utilisation stratégique du budget et l'évaluation budgétaire est négative mais non significative. Néanmoins, il y a bien une relation négative entre rôle stratégique et rémunération budgétaire. On pourrait interpréter ce résultat de la manière suivante : l'utilisation du budget dans une perspective stratégique n'interdit pas d'utiliser le budget pour évaluer la performance, mais dans une perspective à long terme et sans attribuer à court terme des primes en fonction de l'atteinte des objectifs ;
- Les rôles administratifs du budget sont liés positivement à la participation, à la négociation opérationnelle et au suivi des écarts. Pour allouer les ressources de manière correcte et autoriser les dépenses à bon escient, il faut faire participer, négocier sur des éléments opérationnels, et procéder à des re-prévisions ;

L'utilisation du budget pour communiquer avec les actionnaires est liée à une forte participation, un suivi des écarts et une implication de la direction importante.

Nous présentons, ci-dessous à titre exploratoire et afin de faciliter l'interprétation des résultats l'ensemble des corrélations entre rôles et pratiques.

	<b>fpart</b>	<b>fnego</b>	<b>fdiff</b>	<b>fecart</b>	<b>fprev</b>	<b>frev</b>	<b>feval</b>	<b>fremu</b>	<b>fimpl</b>	<b>fdetail</b>	<b>fformal</b>
reval	,246(**)	,166(**)	,021	,299(**)	,083	-,149(*)	,542(**)	,461(**)	,332(**)	,110	,242(**)
rmotiv	,362(**)	,275(**)	-,096	,321(**)	,055	-,070	,453(**)	,322(**)	,458(**)	,127(*)	,193(**)
rcontrat	,358(**)	,335(**)	-,186(**)	,330(**)	,142(*)	-,097	,442(**)	,254(**)	,413(**)	,174(**)	,246(**)
rcomm	,329(**)	,205(**)	-,049	,246(**)	,064	,007	,183(**)	,122(*)	,274(**)	,149(*)	,225(**)
rdeploy	,161(**)	,250(**)	-,209(**)	,236(**)	,095	,099	,075	-,049	,237(**)	,054	,157(*)
rprevoir	,263(**)	,115 (*)	-,080	,153(*)	,128(*)	-,006	,094	-,005	,136(*)	,035	,160(**)
rrisq	,280(**)	,279(**)	-,215(**)	,340(**)	,219(**)	,098	,120(*)	,003	,376(**)	,171(**)	,209(**)
rcoord	,325(**)	,319(**)	-,149(*)	,232(**)	,183(**)	-,003	,075	-,014	,291(**)	,188(**)	,169(**)
rpiloter	,327(**)	,179(**)	-,114	,227(**)	,189(**)	-,009	,190(**)	,109	,295(**)	,120	,210(**)
rautori	,157(*)	,137(*)	-,186(**)	,264(**)	,084	-,015	,071	,060	,250(**)	,295(**)	,276(**)
rallouer	,250(**)	,288(**)	-,116	,246(**)	,155(*)	,073	,040	,000	,303(**)	,288(**)	,231(**)
rcomact	,190(**)	,131(*)	-,018	,153(*)	,074	-,036	,096	,064	,196(**)	,038	,039

**Tableau 5.19- Liens entre rôles et pratiques : résultats<sup>139</sup>**

L'analyse des résultats permet aussi de formuler les remarques suivantes :

- La participation est corrélée positivement et significativement à tous les rôles évoqués comme on peut le voir dans la matrice de corrélation. La participation budgétaire semble bien être au centre des divers rôles que peut jouer le budget. Elle n'est pas à un niveau identique dans toutes les entreprises, mais plus il y a de participation et plus le budget semble être vu comme utile (de nombreux rôles lui sont adressés). On remarque qu'elle est notamment très fortement liée au rôle de « management » attribué au budget.

<sup>139</sup> (\*\*) La corrélation est significative au niveau 0.01 (bilatéral), (\*) La corrélation est significative au niveau 0.05 (bilatéral)

- Le type de négociation semble également jouer un rôle majeur : il est lié positivement et significativement avec tous les rôles du budget. On voit cependant que, contrairement à ce qui se passait pour la participation, les rôles qui viennent en tête n'appartiennent pas en majorité à l'axe « budget comme outil de management » mais plutôt à l'axe « outil stratégique ». Ainsi, procéder à des négociations a, d'abord, pour objectif d'utiliser le budget comme outil de coordination, de gestion des risques, d'allocation des ressources et de déploiement de la stratégie.
- Lorsque les objectifs sont difficiles à atteindre (rarement atteints) ils ne remplissent ni un rôle de budget stratégique ni un rôle de budget administratif.
- Le suivi des écarts est plus fortement lié aux rôles de management qu'aux autres rôles. Dans le détail, on remarque cependant que c'est l'item « gestion des risques » qui est le plus fortement lié au suivi des écarts.
- C'est aussi pour gérer les risques qu'il y aurait de nombreuses re-prévisions. Globalement, le fait de faire des re-prévisions est lié aux rôles « stratégiques » du budget.
- L'évaluation et la rémunération basées sur le budget en feraient un outil de management.
- L'implication de la direction est la plus forte lorsque le budget est un outil de management.
- Le niveau de détail et la formalisation fortement liés à la composante « administration », c'est-à-dire à l'allocation des ressources et l'autorisation des dépenses. Ceci semble logique, il semble en effet pertinent lorsque les dépenses sont « déléguées » de les encadrer au plus proche en détaillant les dépenses par poste.

*La recherche en contrôle de gestion s'est rarement intéressée explicitement aux rôles du budget. Il semble que, selon le courant de recherche, des rôles implicites différents soient attribués au budget (satisfaction, convergence des buts, déclinaison de la stratégie et décentralisation).*

*L'analyse empirique des réponses au questionnaire fait apparaître quatre fonctions possibles du budget :*

- *budget managérial (le budget est utilisé pour évaluer, motiver, responsabiliser et communiquer entre les niveaux hiérarchiques) ;*
- *budget stratégique (le budget est utilisé pour déployer la stratégie, prévoir les besoins financiers, gérer les risques, coordonner et piloter les différentes activités) ;*
- *budget administratif (le budget est utilisé pour autoriser les dépenses et allouer les ressources) ;*

- *budget actionnarial (le budget est utilisé pour communiquer avec les actionnaires.*

*La participation, le suivi des écarts et l'implication de la direction sont positivement liés à tous les rôles du budget.*

*Le budget est d'autant plus un outil de management que l'évaluation, la rémunération budgétaires et l'implication de la direction sont fortes. Il est d'autant plus un outil stratégique qu'il y a une participation importante des opérationnels, des négociation de type « opérationnel » (le budget est lié à des plans d'action) et une forte implication de la direction. Un niveau de détail et de formalisation important ainsi qu'une forte implication de la hiérarchie semblent faire du budget un outil d'autorisation des dépenses et d'allocation de ressources.*

## **2. Les critiques**

Au cours des années quatre-vingt dix, une large vague de critiques a été lancée contre le budget. Cette critique est d'abord venue des praticiens et consultants, la DFCG en France et le CAM-I aux Etats-Unis et en Europe.

La vigueur des critiques ne doit cependant pas faire croire à leur nouveauté comme le montrera notre revue de littérature (2.1). Nous examinerons ensuite le niveau des critiques exprimées par les participants à l'enquête ainsi que leurs commentaires (2.2). Enfin, nous verrons quelles sont les pratiques budgétaires les plus critiquées (2.3).

### **2.1. Critiques du budget : revue de littérature**

Sans être exhaustif, une rapide revue des textes écrits sur le budget depuis les années cinquante par des praticiens ou des chercheurs montre que les critiques du budget ne sont pas nouvelles :

1. L'école des relations humaines en contrôle de gestion s'est développée sur la critique du budget et de ses effets négatifs sur la motivation. Argyris (1952) souligne que les budgets ne permettent pas de comprendre la performance, s'intéressent à la performance passée, sont rigides et parfois irréalistes. La critique majeure des budgets étant qu'ils sont un moyen de pression qui crée de la tension, détruit la coopération et produit du stress. La solution proposée par l'école des relations humaines est alors de promouvoir la participation des opérationnels au budget.
2. En 1954, James Peirce affirme que « généralement, les gens n'aiment pas les budgets » (Peirce, 1954, p. 58). Il montre les limites des budgets « tels qu'ils sont communément utilisés » sur deux points : la planification et le contrôle. Sur le premier point, il estime que trop souvent la planification est mauvaise car elle n'implique pas toutes les personnes qui ont les informations nécessaires à une bonne prévision. Sur le

second point, il constate que le contrôle à partir du budget conduit souvent à empêcher des dépenses nécessaires. Il ajoute que ces critiques peuvent être contournées si le budget est utilisé en prenant en compte les aspects comportementaux.

3. Loncar (1956) propose une interprétation des critiques faites au budget aux Etats-Unis :

« Avec la crise économique qui s'est répandue dans le pays courant les années 30, il y a eu une renaissance de l'intérêt dans le budget et dans la planification financière. [...] Du jour au lendemain, le budget est devenu le moyen de réductions arbitraires de personnel, de pression sur le travail, de réductions de coûts mal planifiées et irréalistes et de nombreuses autres pratiques restrictives. [...] Pour les managers, le budget est devenu le symbole de l'oppression, un mauvais souvenir, [...] un objet à regarder avec suspicion et méfiance. » (Loncar, 1956, p. 949-950)

La solution proposée par Loncar réside en la mise en place de « budgets flexibles » qui s'adaptent au niveau d'activité.

4. Depuis les années soixante, la critique du ROI, telle qu'elle est menée par certains professeurs de Harvard (Dearden, 1969 ; Hayes et Abernathy, 1980), constitue aussi une critique implicite du budget et de l'utilisation qui en est faite pour évaluer la performance des entités.
5. En 1980, Camilius et Grant rappellent que « l'absence de vision long-terme et le manque de perspective stratégique sont sans aucun doute deux limites importantes des budgets traditionnels » (Camilius et Grant, 1980, p. 370). Ils ajoutent que l'intégration du budget dans la planification stratégique en trois temps-plans, programmes, budgets- n'a pas résolu les problèmes et laisse en suspend les points suivants (Camilius et Grant, 1980, p. 372) : le lien entre le cycle de programmation et le cycle budgétaire ; le temps trop long nécessaire pour les réaliser ; l'horizon approprié pour ces deux cycles ; la séquence pour les réaliser ; les répétitions entre les deux processus.

Cette rapide revue de littérature montre que des années cinquante aux années quatre-vingt, les critiques du budget ne manquent pas. C'est même sur une partie de ces critiques que s'est développée la littérature behavioriste.

La critique du budget connaît depuis le début des années 90 un regain d'intérêt avec la proposition de deux modèles alternatifs ; l'un promu par le CAM-I (Consortium for Advanced Manufacturing-International) nord américain (*Better Budgeting*), l'autre par le CAM-I européen (*Beyond budgeting*) (Hansen *et al.*, 2003, p. 98). Le courant « *Better Budgeting* » propose de remplacer le budget traditionnel par un budget basé sur les activités (Activity Based Budgeting, ABB). Le courant « *Beyond Budgeting* » (BB) propose de supprimer le budget (Fraser et Brunce, 1997 ; Hope et Fraser, 1997, 1999a, b, c).

Nous résumons sous forme de tableau les critiques énoncées par le courant ABB et BB. Nous reprenons aussi les principales critiques présentes dans la littérature managériale telles

qu'elles sont exposées par Neely *et al.* (Neely *et al.*, 2001) dans un rapport de recherche rédigé pour le compte d'Accenture par deux académiques et un consultant :

Sources	Critiques
Courant Activity Based Budgeting (Schmidt, 1992)	<p>Le budget occupe une bonne part de l'année et implique plusieurs centaines d'opérationnels et de fonctionnels</p> <p>Les managers sont plus préoccupés par la mécanique budgétaire que par la stratégie lorsqu'ils font leur budget</p> <p>Les coûts sont reportés et augmentés d'une année sur l'autre sans qu'il n'y ait remise en cause</p> <p>Les budgets ne collent pas à l'évolution de la structure et des responsabilités</p> <p>Les budgets ne sont pas crédibles</p>
Courant Beyond Budgeting (Hope et Fraser, 1999a, b, c)	<p>Le budget renforce une culture de contrôle au détriment de la liberté et l'autonomie</p> <p>Le cycle annuel n'est pas adapté aux entreprises dont l'environnement évolue rapidement</p> <p>Le budget encourage la réflexion incrémentale au détriment des changements radicaux</p> <p>Ils ignorent des éléments importants pour la création de valeur actionnariale (savoir et capital intellectuel)</p> <p>Les budgets ne fournissent pas des chiffres dans lesquels on peut avoir confiance</p> <p>Les budgets découragent la coopération</p> <p>Les budgets prennent trop de temps aux managers</p> <p>Les budgets ont une valeur ajoutée trop faible</p>
Rapport Accenture (Neely <i>et al.</i> , 2001)	<p>La construction des budgets est longue et coûteuse</p> <p>Les budgets contraignent la réactivité et la flexibilité et sont souvent un frein au changement</p> <p>Les budgets sont rarement centrés sur la stratégie et sont souvent contradictoires</p> <p>Les budgets ont peu de valeur ajoutée en regard du temps passé à les préparer</p> <p>Les budgets se concentrent sur les réductions de coûts plus que sur la création de valeur</p> <p>Les budgets renforcent le processus vertical de direction et de contrôle</p> <p>Les budgets ne reflètent pas l'émergence des structures en réseaux que les organisations adoptent aujourd'hui</p> <p>Les budgets encouragent les jeux et les comportements pervers</p> <p>Les budgets sont construits et mis à jour de manière trop peu fréquente, souvent annuellement</p> <p>Les budgets reposent sur des hypothèses non validées</p> <p>Les budgets renforcent le cloisonnement entre les départements plus qu'ils n'encouragent le partage de savoir</p> <p>Les budgets laissent aux individus l'impression d'être sous-évalués.</p>

**Tableau 5.20- Les critiques des praticiens**

Les critiques émises par les praticiens semblent relever de trois catégories : une critique du contrôle de gestion comme mode de direction par objectifs, une critique des effets pervers du budget et une critique du budget comme un des éléments du système de planification stratégique.

Le budget est critiqué car il va souvent de pair avec un mode de management contractuel de type délégation / évaluation / rémunération qui ne permet pas toujours d'exploiter au mieux les compétences des salariés en leur donnant envie de travailler. On retrouve ici plus ou moins la critique du behaviorisme qui prônait dans les années 70 le « management participatif » et dans les années 90 « l'empowerment ». Le courant « *Beyond Budgeting* » en fait le cœur de sa critique :

« Les entreprises ont investi des sommes considérables dans les technologies de l'information en réseau, le reengineering des processus et une palette d'outils de management tels que l'EVA, le balanced scorecard et la comptabilité d'activité. Mais elles n'ont pas été capables d'établir un 'nouvel ordre' parce que le budget et la culture 'command and control' restent prédominants. » (Hope et Fraser, 2003c, p. 108)

Ce mode de management a, de plus, un certain nombre d'effets pervers (identifiés depuis longtemps dans la littérature classique en contrôle de gestion), qui correspondent de manière générale aux reproches que l'on peut faire au contrôle de gestion (cloisonnement, vision court terme, ne permet de gérer que le financier, empêche l'innovation...). Plus généralement, comme tout système formalisé, il peut être à l'origine des cercles vicieux bureaucratiques tels qu'ils ont été identifiés par les sociologues des organisations américains depuis les années 50 (Bouquin, 1998, p. 16).

Une des critiques adressées à la bureaucratie est notamment son coût de fonctionnement, critique qui s'appliquerait aussi au budget.

Pour Hope et Fraser (2003c) le budget serait ainsi l'origine des grandes faillites et fraudes nord-américaines :

« Dans des cas extrêmes, l'utilisation du budget pour forcer l'amélioration des performances peut conduire à des failles dans l'éthique des entreprises. Les personnes qui travaillaient à WorldCom, aujourd'hui en faillite [...] disent que les demandes rigides du président, Bernard Ebbers, était incontournables dans la vie dans l'entreprise. 'Vous aviez un budget et il vous demandait de faire 2% de moins que le budget' a dit une personne travaillant à Worldcom [...] 'rien d'autre n'était accepté'.

WorldCom, Enron, Barings Bank et les autres entreprises qui ont chuté avaient des processus de contrôle budgétaire serrés qui n'orientaient l'information que vers ceux qui 'doivent savoir'. » (Hope et Fraser, 2003c, p. 108)

Jensen (2001), pourtant ardent partisan d'une vision contractuelle de l'entreprise, n'est pas moins véhément lorsqu'il affirme :

« Le budget est une blague, et tout le monde le sait. Il prend beaucoup de temps aux managers, les forçant à tenir des réunions répétées et sans fin et à s'investir dans des négociations tendues. Il encourage les managers à mentir et à tricher, à minimiser les objectifs et à gonfler les résultats et il les pénalise lorsqu'ils disent la vérité. Il transforme les décisions en un jeu et monte les collègues les uns contre les autres, créant de la méfiance et de la rancune. Il produit des distorsions dans les incitations en motivant les gens à agir dans un sens qui va contre l'intérêt de leur entreprise. » (Jensen, 2001, p. 95)

Ce sont les effets pervers induits par un système de contrôle financier strict, tel le contrôle budgétaire, qui semblent être au centre de ces critiques.

Une troisième catégorie de critiques a trait à la capacité des budgets à faire passer la « bonne stratégie ». Au-delà du budget, c'est la faillite de la planification stratégique préconisée par l'école de Harvard ou par Ansoff de la fin des années soixante aux années soixante-dix qui est critiquée ici (Mintzberg, 1994). Il semblerait que le budget traduise généralement assez mal la stratégie telle qu'elle est proposée dans les plans stratégiques. Gérer avec des plans à long

terme conduirait également à rigidifier l'entreprise en ne lui permettant pas de s'adapter aux opportunités qui se présentent en cours d'année. Cela interdirait aussi l'émergence d'idées stratégique émanant de la base.

Ces trois critiques sont présentées comme d'autant plus importantes que dans le contexte actuel les entreprises feraient face à « un environnement de plus en plus incertain » et abandonneraient leurs structures traditionnelles pour des organisations en réseaux (Hope et Fraser, 2003c).

Reprenant les critiques adressées aux budgets, nous poserons les questions suivantes.

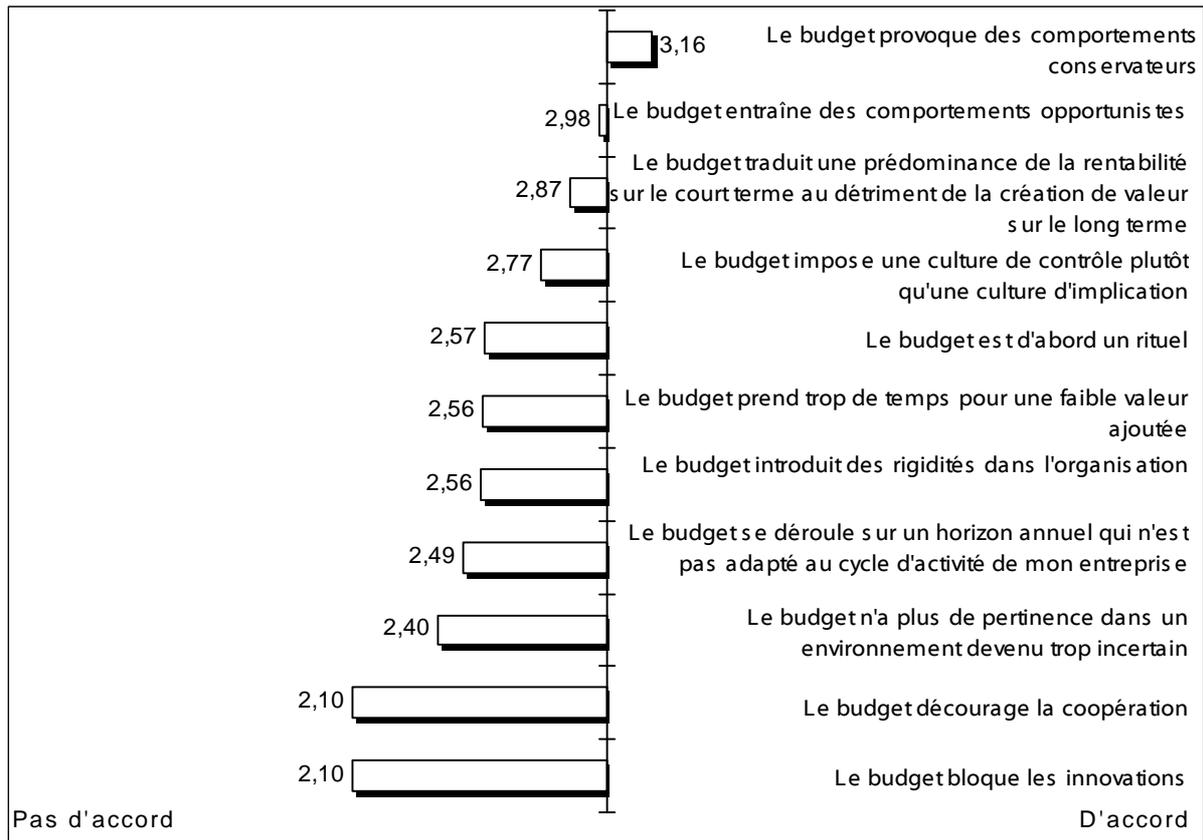
Voici quelques-unes des critiques couramment adressées aux budgets, qu'en pensez-vous ?

1. Le budget introduit des rigidités dans l'organisation
2. Le budget se déroule sur un horizon annuel qui n'est pas adapté au cycle d'activité de mon entreprise
3. Le budget traduit une prédominance de la rentabilité sur le court terme au détriment de la création de valeur sur le long terme
4. Le budget prend trop de temps pour une faible valeur ajoutée
5. Le budget entraîne des comportements opportunistes
6. Le budget décourage la coopération
7. Le budget provoque des comportements conservateurs
8. Le budget impose une culture de contrôle plutôt qu'une culture d'implication
9. Le budget n'a plus de pertinence dans un environnement devenu trop incertain
10. Le budget bloque les innovations
11. Le budget est d'abord un rituel

**Encadré 5.2- Critique du budget : les questions posées**

## **2.2. Critiques du budget : analyse descriptives**

Contrairement aux affirmations du CAM-I notre enquête ne fait pas ressortir de fortes critiques du budget.



Graphique 5.9- Critiques du budget : résultats

La critique majeure est que le budget provoque des comportements conservateurs. Concernant toutes les autres critiques, les répondants ne sont, en moyenne, pas d'accord avec les critiques qui sont mises en avant pas les promoteurs de la gestion sans budget.

Les critiques selon lesquelles le budget serait trop lourd, insuffisamment lié à la stratégie et non pertinent dans un environnement devenu très incertain sont rejetées par une majorité de répondants.

Pour affiner la compréhension des critiques, nous avons posé trois questions complémentaires :

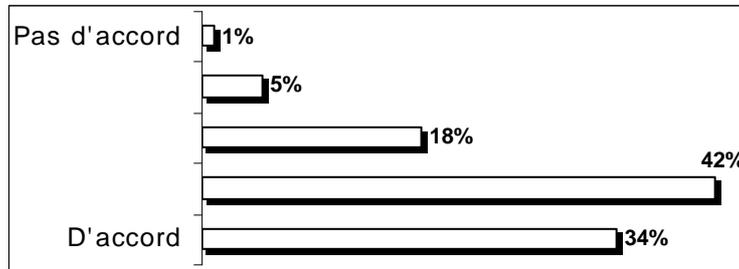
- Vous êtes satisfait du processus budgétaire (pas d'accord / d'accord) ;
- Les managers sont satisfaits du processus budgétaire (pas d'accord / d'accord) ;
- Le budget est un instrument de gestion majeur (pas d'accord / d'accord).

	Pas d'accord		D'accord		
Vous êtes satisfait du processus budgétaire (moy=3,29)	8,2%	16,8%	24,6%	38,4%	11,9%
Les managers sont en général satisfaits du processus budgétaire (moy=3,31)	5,3%	13,2%	34,3%	39,6%	7,5%

Tableau 5.21- Niveau de satisfaction envers le processus budgétaire

Les résultats montrent que :

- 50% des DAF et contrôleurs de gestion sont satisfaits ou plutôt satisfaits du processus budgétaire (contre 26% de non satisfaits) ;
- 46% des managers en sont satisfaits (contre 19% de non satisfaits).



**Graphique 5.10- Le budget est un instrument de gestion majeur**

Le budget est considéré comme un instrument de gestion majeur dans 76% des entreprises de l'échantillon (moyenne=4,03). Bien que le budget n'apporte pas toujours entière satisfaction, sa place dans l'entreprise est centrale.

L'enquête menée par la DFCG en 1994, en dépit de son titre provocateur « faut-il tuer le budget ? » semble, elle aussi, faire ressortir un niveau de critique assez faible

---

**Enquête DFCG (1994)**

---

Le budget est-il un outil utile de nos jours dans un environnement en constant changement ?

Oui 90% / Non 5% / NSP 5%

La procédure budgétaire de votre entreprise est-elle... ?

Bonne telle qu'elle est : Oui 47% / Non 32% / NSP 21%

Trop longue : Oui 38% / Non 41% / NSP 21%

Trop lourde et consommatrice de temps : Oui 36% / Non 44% / NSP 20%

Trop financière Oui 28% / Non 59% / NSP 23%

Envisagez-vous que votre entreprise abandonne totalement la procédure budgétaire au niveau opérationnel en la limitant à une évaluation financière globale pour votre entreprise ? Oui 4% / Non 94% / NSP 2%

Envisagez-vous que votre entreprise abandonne totalement la procédure budgétaire au niveau des usines ou des succursales ou filiales commerciales en la limitant à un budget global par fonction (fabrication, ventes, etc.) ou par business units ? Oui 11% Non 81% NSP 8%

Avez-vous considéré ou considérez-vous nécessaire la simplification de la procédure budgétaire dans un proche avenir ? Oui 47% Non 51% NSP 2%

---

**Tableau 5.22- Critiques du budget : résultats de l'enquête DFCG (1994)**

En dépit de l'environnement changeant, le budget semble rester utile. Les différentes critiques sont en général rejetées et les répondants déclarent en grande majorité ne pas souhaiter abandonner le budget à quelque niveau que ce soit.

On peut comparer nos résultats avec ceux de Bescos *et al.* (2003) sur 46 entreprises en France et d'Ekholm et Wallin (2000) sur 166 entreprises en Finlande :

Bescos <i>et al.</i> (2003) Echelle de 1 à 7	Ekholm et Wallin (2000) Echelle de 1 à 5
Représentent un rituel annuel 4,57	Il est incapable de signaler les changements dans l'environnement 3,69
Consomment trop de temps 4,02	Il est basé sur des prévisions incertaines 3,35
Instaurent un climat de surveillance et de pression 3,89	Il est trop souvent basé sur une réflexion incrémentale 3,34
Reposent sur des prévisions incertaines 3,8	Il est trop souvent basé sur un horizon annuel qui n'est pas nécessairement la meilleure périodicité 3,29
Incitent à des logiques de reconduction avec conservation des acquis 3,70	Il prend trop de temps 3,28
Sont trop orientés à court terme 3,61	Il met de la rigidité dans l'organisation 3,04
Constituent un facteur de rigidité 2,93	Il est trop hiérarchique 2,96
Sont incapables d'anticiper les changements dans l'environnement 2,91	C'est un rituel annuel 2,81
Empêchent la créativité et l'innovation 2,28	Il fait penser les gens en terme d'appropriation 2,6
Renforcent les cloisonnements entre les services 2,24	C'est le jouet du département comptable 2,27
Conduisent à une gestion "au rétroviseur" 2,23	
Leur fréquence n'est pas adaptée à notre activité 2,11	
Ne sont pas cohérents avec les objectifs stratégiques 1,93	
Score global de critique : moyenne de tous les items 3,10	

**Tableau 5.23- Niveau des critiques : résultats des enquête de Bescos *et al.* (2003) et Ekholm et Wallin (2000)**

L'enquête de Bescos *et al.* (2003) semble confirmer le faible niveau des critiques. En effet, sur douze questions seules deux ont un score supérieur à quatre (score qui signifie que les personnes interrogées sont en moyenne d'accord avec la critique proposée lorsque l'on se situe sur une échelle de 1 à 7). Le score global des critiques obtenues est de 3,10 signifiant que les personnes interrogées ne sont, en moyenne, pas d'accord avec les critiques proposées.

L'enquête d'Ekholm et Wallin (2000) offre un tableau un peu différent puisque sur dix réponses six ont reçu des réponses en moyenne favorable. Cependant, le niveau des critiques est faible : quatre questions sont entre 3 et 3,35 sur une échelle de 1 à 5 (pas d'accord / d'accord). De plus les questions posées laissent sceptique :

- La plus forte critique concerne l'item « Il est incapable de signaler les changements dans l'environnement ». On peut se demander si cela a un rapport avec un des rôles quelconques du budget. N'existe-t-il pas d'autres instruments pour observer l'environnement ?
- Le second item « Il est basé sur des prévisions incertaines » semble une lapalissade : une prévision peut-elle être certaine ?
- Enfin, la troisième critique « Il est trop souvent basé sur une réflexion incrémentale » suppose que les changement radicaux sont meilleurs que les changement incrémentaux. C'est un postulat défendu par l'école de la configuration qu'il faudrait discuter ; les personnes interrogées considèrent-elle ce point comme une critique ?

Au total, l'enquête d'Ekholm et Wallin (2000) fait ressortir un niveau de critique un peu plus élevé que les enquêtes menées en France mais largement au dessous de ce qui pourrait être attendu, compte tenu de la virulence des consultants qui font la promotion de la gestion sans budget.

Les résultats de notre enquête sont cependant à exploiter avec prudence. Quatre points nous incitent à relativiser les réponses obtenues :

1. La question posée « Voici quelques-unes des critiques couramment adressées aux budgets, qu'en pensez-vous ? », peut avoir été comprise par les répondants comme leur avis en général sur le budget plus que comme leur avis sur la façon dont le budget est utilisé dans leur entreprise. On peut cependant penser qu'il y a une convergence entre les deux car nous avons pu constater que, bien souvent, les praticiens assimilent les pratiques des autres entreprises à leurs propres pratiques.
2. On peut imaginer que dans certains cas les praticiens ont fait évoluer leurs pratiques budgétaires et qu'ils continuent à critiquer le budget tel qu'il existait avant (considérant que leurs pratiques ne s'apparentent pas à un budget au sens strict).
3. Les questions ont été posées à des contrôleurs de gestion et des DAF. Lorsqu'ils critiquent le budget, est-ce parce que celui-ci ne permet pas à l'organisation dans son ensemble d'être efficace ou est-ce parce que le budget, tel qu'il existe dans leur entreprise, n'est pas aussi organisé, aussi strict que ce qu'ils en attendent en tant que contrôleurs de gestion. Inversement, peut-être ne voient-ils pas les inefficiences de leur système car ils n'imaginent pas qu'il est possible de faire autrement ?
4. Nous avons fait l'hypothèse que présenter le budget comme un rituel était une critique. Le travail de Zrihen (2002) montre que le rite budgétaire n'est pas dénué de rôle. Peut-on réellement parler de critique sur ce point ?

Les réponses aux questions ouvertes nous permettent de compléter les réponses obtenues par questionnaire et, dans une certaine mesure, ce faible niveau de critiques. Ainsi, si certains répondants reprennent effectivement les critiques du CAM-I :

*« Le budget est actuellement trop lourd : il s'étale sur plusieurs mois et prend beaucoup de temps. Il manque de réactivité. » (DAF, cosmétique)*

*« Le budget est un exercice de style qui permet à tous les niveaux de la hiérarchie de se situer sur l'exercice à venir. Le problème réside dans une prévision qui vous lie dans le temps et que la conjoncture peut complètement mettre à mal et on n'ose pas reprendre un budget à la baisse et on préfère (avec parfois beaucoup de mal) justifier des écarts. » (DAF, installation et maintenance du froid)*

*« Le budget est trop lourd car fait avec des outils inadaptés (Excel...). Nous avons des difficultés à faire le lien entre plans d'actions et chiffres » (DAF, fabrication de meubles)*

*« Le budget est trop dogmatique et sert ainsi souvent de prétexte pour bloquer l'esprit d'initiative : or, les initiatives ne se programment pas 1 ou 2 fois l'an seulement. » (DAF, construction mécanique)*

*« Il n'y a pas toujours de lien entre les objectifs stratégiques et la budgétisation des plans d'actions. Les budgets sont rarement pluriannuels. Les budgets sont trop peu rectifiés en cours d'année pour s'adapter aux évolutions imprévues. » (CG, assurance maladie)*

En y ajoutant une critique largement oubliée : le budget est souvent un outil de gestion de groupe, ce qui le rend inutilisable pour suivre l'activité<sup>140</sup>.

*« En tant que filiale d'un groupe international, les budgets sont plutôt imposés comme objectif de performance à la direction locale. » (CG, téléphonie)*

*« C'est un processus lourd, dans lequel on connaît le résultat global avant de le faire, la seule chose qui change c'est la répartition interne. Il est sujet à des changements en haut par des personnes qui parfois ne sont pas forcément celles qui connaissent le mieux le business. Ça génère des comportements conservateurs et d'occultement d'information. » (DAF, industrie)*

Pourtant les praticiens dans leur majorité ne critiquent pas le budget. En premier lieu parce qu'un environnement mouvant ne doit pas forcément faire renoncer à la prévision :

*« Le budget permet de fixer les grandes orientations dans un environnement très mouvant et doit être un engagement de la part de tous les acteurs. » (CG, pharmacie)*

*« Gérer c'est prévoir. Pour prévoir il est indispensable d'avoir des indicateurs. Ces indicateurs peuvent être sociaux et/ou économiques. En cela, le budget est un outil d'aide au pilotage financier d'une entreprise quelle que soit sa taille, son marché et son environnement concurrentiel. » (DAF)*

Mais aussi parce que les DAF et contrôleurs de gestion ne voient pas d'outils susceptibles de le remplacer :

*« La tentation est grande effectivement de dire que la notion de budget est dépassée privilégie le court terme etc. Mais à ce jour on n'a rien trouvé de mieux pour fixer les objectifs et les suivre. » (DAF, production et vente de graines)*

*« Le budget, c'est rigide, conservateur opportuniste et de court terme, mais je suis tentée de répondre : et alors ? La stratégie d'une entreprise est souvent conservatrice, opportuniste et de court terme. Le budget reste néanmoins le seul exercice permettant de savoir où on va. » (DAF, éditeur de logiciels)*

Ce niveau faible des critiques pourrait peut-être aussi s'expliquer par une utilisation moins fréquente du budget pour évaluer la performance dans les entreprises françaises que dans les entreprises américaines. Les critiques d'Hope et Fraser (2003c) et de Jensen (2001) comme la grande majorité des critiques « historiques » du budget (Argyris, 1952, 1953 ; Becker et Green, 1962 ; Dearden, 1969 ; Hofstede, 1967 ; Hopwood, 1972 ; Schiff et Lewin, 1968, 1970) laissent en effet penser que le niveau de critiques dépend de l'utilisation qui est faite du budget pour évaluer la performance.

On peut résumer les différentes critiques en réalisant une analyse factorielle des critiques soumises aux répondants. L'analyse du graphique des valeurs propres et le scree-test de Catell suggèrent de retenir un ou quatre axes<sup>141</sup>. Nous présentons les résultats de la solution à quatre axes.

---

<sup>140</sup> Ce constat nous incite à nous poser la suivante : les exigences actionnariales se traduisent-elles uniquement dans le budget fait à pour les actionnaires et le groupe ou ont-elles une incidence sur le processus budgétaire en interne ? Cette question sera examinée dans les chapitre 6 et 7.

<sup>141</sup> Le critère de Kaiser propose de retenir un seul axe, ce qui suggère une forte corrélation entre toutes les critiques.

	Composantes			
	Effets pervers BPERVERS	Inadaptation à l'environnement BCONTRAI	Rituel BRITUEL	Court terme BCRTERM
COPP Le budget entraîne des comportements opportunistes	,751	,020	,287	,142
CCONS Le budget provoque des comportements conservateurs	,744	,111	,175	,190
CCOOP Le budget décourage la coopération	,599	,334	,171	,041
CENVT Le budget n'a plus de pertinence dans un environnement devenu trop incertain	,062	,801	,292	,101
CRIGIDE Le budget introduit des rigidités dans l'organisation	,575	,587	-,022	,107
CCONTROL Le budget impose une culture de contrôle plutôt qu'une culture d'implication	,508	,512	,058	,188
CINNOV Le budget bloque les innovations	,398	,493	,309	,029
CRITUEL Le budget est d'abord un rituel	,191	,179	,882	,102
CTEMPS Le budget prend trop de temps pour une faible valeur ajoutée	,390	,254	,557	,241
CCT Le budget traduit une prédominance de la rentabilité sur le court terme au détriment de la création de valeur sur le long terme	,280	-,042	,136	,793
CANNU Le budget se déroule sur un horizon annuel qui n'est pas adapté au cycle d'activité de mon entreprise	,010	,509	,114	,727

**Tableau 5.24- Matrice des composantes après rotation<sup>142</sup>**

Les quatre axes expliquent 67% de la variance : il permettent de faire apparaître de manière assez claire quatre types de critiques :

- la critique des effets pervers du budget (comportements opportunistes et conservateurs et effets sur la coopération) (BPERVERS) ;
- la critique de l'inadaptation à l'environnement (le budget n'a plus de pertinence dans un environnement devenu trop incertain, il introduit des rigidités, impose une culture de contrôle et bloque les innovations) (BCONTRAI) ;
- la critique du rituel (le budget est un rituel et prend trop de temps) (BRITUEL) ;
- la critique du court terme (le budget traduit une prédominance du court terme et se déroule sur un horizon inadapté) (BCRTERM).

### 2.3. Pratiques budgétaires et critiques

L'étude de la littérature behavioriste et de la littérature sur la planification stratégique laisse penser que :

*H2a : Les effets pervers du budget sont d'autant plus importants que la participation est faible et la négociation peu opérationnelle (peu liée à des plans d'action). Ils sont liés*

<sup>142</sup> Méthode d'extraction : Analyse en composantes principales. Méthode de rotation : Varimax avec normalisation de Kaiser. La rotation a convergé en 8 itérations.

positivement à la difficulté des objectifs et au fait d'utiliser le budget pour évaluer la performance et attribuer des primes.

La critiques du Cam-I et les proposition faites par ce courant suggèrent que :

*H2b : Le budget est plus adapté à l'environnement si la participation est importante, la négociation opérationnelle et les objectifs peu difficiles. Il est peu contraignant s'il est couplé à des re-prévisions et des révisions budgétaires.*

Le travail de Fernandez-Revuelta Perez et Robson (1999) met en évidence l'aspect rituel du budget. Ils constatent en effet, en étudiant les pratiques budgétaires d'une filiale de multinationale, que le budget mis en place est pseudo-participatif sans qu'on explicite pour autant les actions à mener, que les objectifs sont difficiles mais jamais atteints et que pourtant cela n'a aucune incidence sur l'évaluation des managers.

*H2c : Le budget est vu comme un rituel lorsque la participation est importante, la négociation non opérationnelle, les écarts non suivis, les objectifs rarement atteints (difficiles) et non liés à l'évaluation et à la rémunération.*

La critique du ROI dans les années soixante-dix nous permet de faire l'hypothèse que

*H2d : L'utilisation du budget pour évaluer la performance et attribuer des primes aux managers entraîne une vue court terme*

Critiques Pratiques	Effets pervers BPERVERS	Inadaptation à l'envt BCONTRAI	Rituel BRITUEL	Court terme BCRTTERM
FPART	-,159(**) Val	-,221(**) Val	-,046 Rej	,077
FNEGO	-,197(**) Val	-,147(**) Val	-,186(**) Val	,045
FDIFF	,104 (*) Val	,137(*) Val	,170(**) Val	,060
FECART	-,058	-,133(*) NP	-,168(**) Val	,048
FREPREV	-,071	-,022 Rej	-,070	,023
FREV	,028	,060 Rej	-,207(**) NP	,049
FEVAL	,066 Rej	-,055	,009 Rej	-,048 Rej
FREMU	,044 Rej	-,049	,036 Rej	-,046 Rej
FIMPL	-,139(*) NP	-,124(*) NP	-,084	,116(*) NP
FDETAIL	-,110 (*) NP	-,060	-,209(**) NP	,035
FFORMAL	-,006	-,080	-,087	,046

Tableau 5.25- Liens entre critiques et pratiques : résultats<sup>143</sup>

L'hypothèse H2a concernant les liens entre effets pervers et pratiques est partiellement validée. Les corrélations entre « effets pervers », d'une part, et évaluation / rémunération budgétaire, d'autre part, sont positives comme nous l'avions supposé. Cependant, le seuil de significativité ne nous permet pas de rejeter l'hypothèse selon laquelle il n'y a pas de lien entre ces éléments.

<sup>143</sup> (\*\*) La corrélation est significative au niveau 0.01 (unilatéral), (\*) La corrélation est significative au niveau 0.05 (unilatéral) ; Val : hypothèse validée, Rej : hypothèse rejetée, NP : corrélation non prévue.

Une forte implication de la hiérarchie dans le processus budgétaire ainsi qu'un fort niveau de détail permettraient de minimiser les effets pervers du budget.

L'hypothèse H2b est pour partie rejetée. Les re-représentations et les révisions ne réduisent pas significativement les critiques adressées au budget concernant son inadaptation à l'environnement. On constate même que le budget est d'autant plus critiqué sur ce point que le nombre de révisions est élevé (corrélation non significative au seuil de 5%). Peut-être que lorsqu'il y a des révisions, les répondants n'interprètent pas cet élément comme faisant partie du « processus budgétaire normal ». Paradoxalement, le suivi des écarts permettrait de diminuer la non pertinence du budget dans un environnement mouvant<sup>144</sup>.

L'hypothèse H2c est aussi pour partie rejetée : la participation, l'évaluation et la rémunération budgétaire ne sont pas significativement liées à la critique du budget « rituel ». En revanche un fort niveau de détail et des révisions fréquentes diminueraient l'aspect rituel du budget.

L'hypothèse H2d est rejetée. Un fort niveau d'implication de la direction serait lié à une critique de l'orientation court terme du budget.

	fpart	fnego	fdiff	fecart	fprev	frev	feval	fremu	fimpl	fdetail	fformal
COPP	-,079	-,113	,139(*)	-,084	-,088	-,018	,056	,057	-,070	-,130(*)	-,062
CCONS	-,063	-	,089	-,098	-,001	-,031	,057	,041	-,132(*)	-,150(*)	-,071
		,175(**)									
CCOOP	-	-	,144(*)	-	-,109	,009	-	-,068	-	-,076	-,002
	,205(**)	,290(**)		,162(**)	(*)		,024		,192(**)		
CENVT	-	-	,207(**)	-,135(*)	-,047	-,040	-	-,010	-,151(*)	-	-
	,206(**)	,195(**)					,018		,174(**)	,147(*)	
CRIGIDE	-	-	,137(*)	-,113	-,083	,059	-	-,007	-,124(*)	-,072	-,024
	,207(**)	,198(**)					,005				
CCONTR	-	-	,188(**)	-,062	-,052	,095	-	-,006	-,148(*)	-,057	-,003
	,284(**)	,232(**)					,038				
CINNOV	-	-,155(*)	,150(*)	-,064	-,053	-,037	,055	-,025	-,041	-,146(*)	-,030
	,173(**)										
CRITUEL	-,102	-	,199(**)	-	-,112	-	,000	,009	-,111	-	-,078
		,252(**)		,163(**)		,146(*)				,165(**)	
CTEMPS	-,152(*)	-	,179(**)	-	-,002	-,086	-	,048	-,129(*)	-	-,036
		,191(**)		,198(**)			,021			,220(**)	
CCT	-,077	-,120	,158(**)	,062	-,063	-,003	,004	-,028	,022	-,065	,032
CANNU	,034	,009	,075	-,092	,027	,058	-	-,058	,048	,014	-,016
							,073				

Tableau 5.26- Liens entre critiques et pratiques : résultats<sup>145</sup>

Ces résultats suggèrent que le budget est peu critiqué lorsque :

- la négociation est opérationnelle ;
- les objectifs ne sont pas trop difficiles (il sont souvent atteints) ;
- la participation des opérationnelles est forte ;

<sup>144</sup> On peut aussi imaginer que les entreprises qui suivent leurs écarts le font justement parce que leur environnement n'est pas trop mouvant et donc parce que le suivi des écarts à un sens.

<sup>145</sup> (\*\*) La corrélation est significative au niveau 0.01 (bilatéral) ; (\*) La corrélation est significative au niveau 0.05 (bilatéral)

- le budget est détaillé ;
- l'implication de la direction est élevée.

*L'analyse descriptive des réponses obtenues suggère qu'en dépit des reproches qui sont formulés à son égard dans la littérature, le budget est assez peu critiqué par les contrôleurs de gestion et DAF interrogés. Il faudrait certainement mener une enquête auprès de managers pour interpréter et confirmer ce résultat assez inattendu (même si l'analyse des enquêtes précédentes montre que celles-ci obtiennent des résultats assez proches).*

*On peut cependant rappeler que « quelques uns des critiques les plus actifs sont des consultants qui ont un intérêt certain à persuader les entreprises de changer leurs modèles de management » (Ekholm et Wallin, 2000, p. 520).*

*Cinq types critiques ressortent de notre analyse des réponses : une critique des effets pervers du budget, une critique concernant son inadaptation à l'environnement mouvant, une critique qui porte sur l'aspect rituel du budget et une critique relative à l'orientation court terme de celui-ci.*

*Une négociation opérationnelle, une forte participation et un fort niveau de détail permettent, semble-t-il de diminuer le niveau des critiques. On constate aussi que l'évaluation et la rémunération ne sont liées à aucune critique.*

*Les rôles et critiques mis en évidence dans cette section vont maintenant être utilisés pour interpréter la taxinomie obtenue dans la première section. Nous essaierons alors de caractériser des processus budgétaires constituant de idéaux-types.*

### **Section 3. Vers une typologie des pratiques budgétaires**

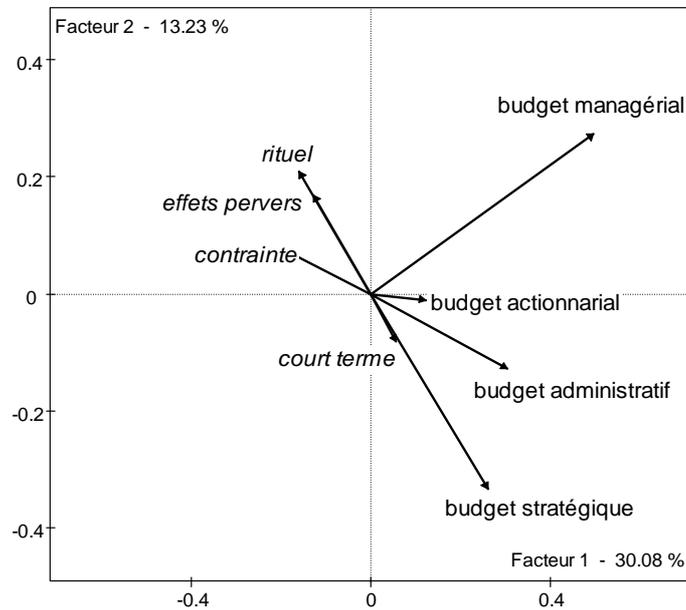
Elaborer une typologie, c'est tenter de donner un sens théorique aux observations empiriques. Cette discussion théorique doit permettre de décrire la logique interne des différents idéaux-types identifiés. La découverte de la logique interne de chaque groupe nous semble passer par la comparaison (entre les groupes issus de la taxinomie) des rôles et critiques donnés par les acteurs eux-mêmes à leur budget (1). Ceci nous permettra de discuter la taxinomie obtenue grâce aux typologies existantes (2).

#### **1. Groupes de pratiques budgétaires, rôles et critiques**

Avant de caractériser les groupes, nous présentons les positions des rôles et critiques sur les axes factoriels.

### 1.1. Position des rôles et critiques sur les axes factoriels

Les rôles et critiques peuvent être positionnés sur les deux axes issus de l'analyse en composantes principales réalisée dans la première section.

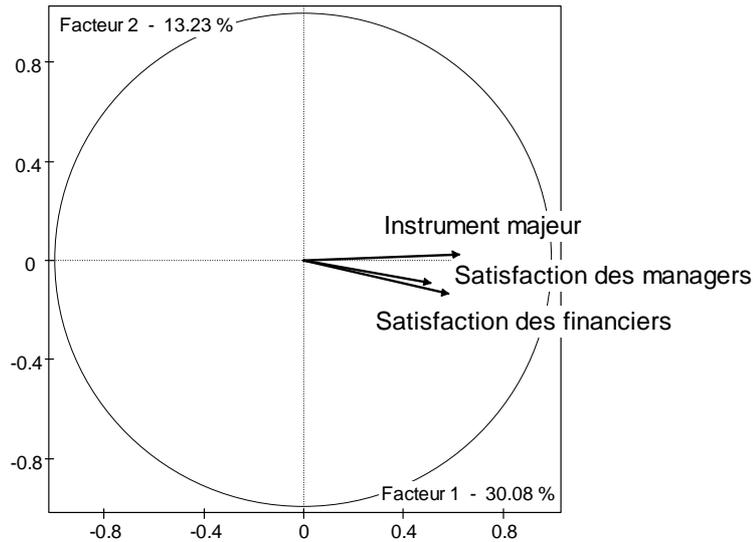


Graphique 5.11- Rôles et critiques : positionnement sur les deux premiers axes factoriels

L'examen des positions des rôles et critiques du budget sur les deux premiers axes factoriels montre nettement que (voir coordonnées en annexe 5-4) :

- L'axe 1 différencie les entreprises dans lesquelles le budget remplit plus de rôles que la moyenne des entreprises dans lesquelles le budget fait l'objet de critiques (rituel, effets pervers et contraintes) ;
- L'axe 2 oppose les entreprises qui font du budget un outil stratégique et les entreprises qui en font un outil de management.

L'axe 3 (voir annexe 5-4) différencie (faiblement) les entreprises dans lesquelles le budget est considéré comme stratégique des entreprises dans lesquelles le budget est perçu comme un rituel.

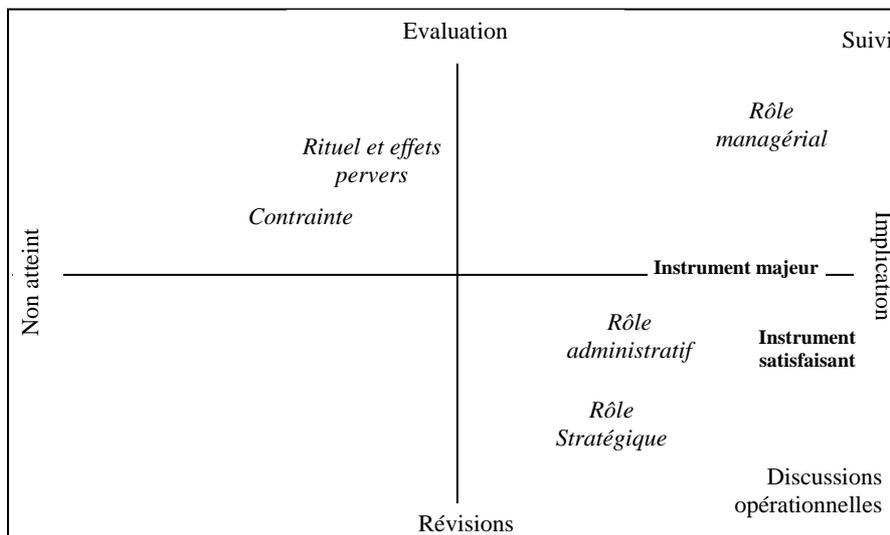


**Graphique 5.12- Importance du budget, satisfaction des managers et des financiers (contrôleurs de gestion et DAF) : positionnement sur les deux premiers axes factoriels**

Le positionnement des questions posées sur la satisfaction (voir annexe 5-5) montre que l'axe 1 oppose les entreprises dans lesquelles le budget est un instrument de gestion majeur des entreprises dans lesquelles il ne donne pas satisfaction.

L'analyse des coordonnées sur l'axe 2 semble suggérer qu'un budget stratégique donne une meilleure satisfaction qu'un budget managérial (mais faiblement).

Ces résultats permettent de proposer une matrice représentant rôles et critiques du budget sur les deux premiers axes factoriels :



**Graphique 5.13- Pratiques budgétaires, rôle et critiques : matrice d'interprétation**

## 1.2. Caractérisation des groupes

Les groupes sont caractérisés par les rôles et critiques pour lesquels ils diffèrent de la moyenne générale. Nous utilisons, comme précédemment le critère de valeur-test pour

caractériser les groupes (l'annexe 5.5 présente l'ensemble des rôles et critiques associés à chaque groupe).

<b>CLASSE 1 / 5</b>						
<i>Rôles</i>	<i>Moy. dans la classe</i>	<i>Moy. générale</i>	<i>Ec-type dans la classe</i>	<i>Ec-type général</i>	<i>Valeur-Test</i>	<i>Prob.</i>
budget managérial	0,275	0,000	0,853	0,998	1,71	0,043
budget stratégique	-0,159	0,000	0,866	0,998	-0,99	0,161
<i>Critiques</i>	<i>Moy. dans la classe</i>	<i>Moy. générale</i>	<i>Ec-type dans la classe</i>	<i>Ec-type général</i>	<i>Valeur-Test</i>	<i>Prob.</i>
Rituel	0,200	0,000	0,905	0,998	1,25	0,106
contrainte	-0,191	0,000	0,992	0,998	-1,19	0,116

**Tableau 5.27- Rôles et critiques associés au groupe 1**

Le groupe 1 (voir annexe 5.5) se caractérise par des budgets managériaux qui servent à définir les responsabilités et à contractualiser les engagements, à motiver les opérationnels, à évaluer la performance et à communiquer entre les niveaux hiérarchiques. Dans ce groupe, les managers sont en général satisfaits du processus budgétaire et le budget est présenté comme un instrument majeur : il n'est pas ressenti comme une contrainte face à l'environnement mouvant, n'introduit pas de rigidités dans l'organisation et ne bloque pas les innovations. Il ne semble pas non plus imposer une culture de contrôle plutôt qu'une culture d'implication.

Pourtant, il ne sert pas à coordonner les diverses activités ou à prévoir les besoins financiers : il est peu utilisé dans une optique stratégique. Ceci pourrait expliquer le fait que parfois le budget soit perçu comme un rituel qui peut provoquer des comportements conservateurs.

<b>CLASSE 2 / 5</b>						
<i>Rôles</i>	<i>Moy. Dans la classe</i>	<i>Moy. générale</i>	<i>Ec-type dans la classe</i>	<i>Ec-type général</i>	<i>Valeur-Test</i>	<i>Prob.</i>
budget managérial	0,369	0,000	0,912	0,998	3,32	0,000
budget actionnarial	-0,146	0,000	1,025	0,998	-1,31	0,095
budget stratégique	-0,426	0,000	0,929	0,998	-3,82	0,000
<i>Critiques</i>	<i>Moy. Dans la classe</i>	<i>Moy. générale</i>	<i>Ec-type dans la classe</i>	<i>Ec-type général</i>	<i>Valeur-Test</i>	<i>Prob.</i>
rituel	0,256	0,000	0,997	0,998	2,30	0,011
effets pervers	0,225	0,000	0,829	0,998	2,02	0,022
contrainte	0,192	0,000	0,886	0,998	1,73	0,042

**Tableau 5.28- Rôles et critiques associés au groupe 2**

Dans le groupe 2, le budget est essentiellement un outil de management qui sert à évaluer la performance des managers, à définir les responsabilités, à contractualiser les engagements et à motiver les responsables opérationnels. Il est moins utilisé que dans les autres groupes pour déployer la stratégie, communiquer entre les différents niveaux hiérarchiques, coordonner les différentes activités, allouer les ressources ou autoriser les dépenses : ce n'est pas un outil d'aide à la mise en oeuvre de la stratégie.

Il est vu comme un instrument majeur mais apporte moins souvent qu'en moyenne satisfaction aux financiers et surtout aux managers. Il prend trop de temps, entraîne des

comportements opportunistes, impose une culture de contrôle, provoque des comportements conservateurs et traduit une prédominance du court terme. Plus qu'en moyenne, il bloque les innovations, introduit des rigidités dans l'organisation, n'est pas pertinent pour faire face à l'environnement et décourage la coopération.

<b>CLASSE 3 / 5</b>							
<i>Rôles</i>	<i>Moy. dans la classe</i>	<i>Moy. générale</i>	<i>Ec-type dans la classe</i>	<i>Ec-type général</i>	<i>Valeur-Test</i>	<i>Prob.</i>	
budget managérial	0,500	0,000	0,778	0,998	4,53	0,000	
budget stratégique	0,459	0,000	0,916	0,998	4,16	0,000	
budget administratif	0,362	0,000	0,994	0,998	3,28	0,001	
budget actionnarial	0,149	0,000	0,892	0,998	1,35	0,088	
<i>Critiques</i>	<i>Moy. dans la classe</i>	<i>Moy. générale</i>	<i>Ec-type dans la classe</i>	<i>Ec-type général</i>	<i>Valeur-Test</i>	<i>Prob.</i>	
contrainte	-0,274	0,000	0,822	0,998	-2,48	0,007	
effets pervers	-0,327	0,000	1,068	0,998	-2,96	0,002	
rituel	-0,403	0,000	0,887	0,998	-3,66	0,000	

**Tableau 5.29- Rôles et critiques associés au groupe 3**

Dans les entreprises du groupe 3, les financiers et les managers sont globalement satisfaits du budget : il est considéré comme un instrument majeur. Il est utilisé dans une optique managériale et stratégique. Il remplit plus qu'ailleurs tous les rôles possibles du budget et le niveau des différentes critiques est sensiblement inférieur à la moyenne : il n'est vu ni comme une contrainte, ni comme rituel et n'aurait pas d'effets pervers. Ce constat nous conduit à nous interroger sur la validité de l'hypothèse d'Arwidi et Samuelson (1993) selon laquelle la multiplication des rôles attribués au budget expliquerait les critiques dont il fait l'objet.

<b>CLASSE 4 / 5</b>							
<i>Rôles</i>	<i>Moy. dans la classe</i>	<i>Moy. générale</i>	<i>Ec-type dans la classe</i>	<i>Ec-type général</i>	<i>Valeur-Test</i>	<i>Prob.</i>	
budget stratégique	0,242	0,000	1,030	0,998	2,22	0,013	
budget managérial	-0,440	0,000	0,916	0,998	-4,03	0,000	
<i>Critiques</i>	<i>Moy. dans la classe</i>	<i>Moy. générale</i>	<i>Ec-type dans la classe</i>	<i>Ec-type général</i>	<i>Valeur-Test</i>	<i>Prob.</i>	
court terme	0,181	0,000	0,992	0,998	1,66	0,049	
Rituel	-0,125	0,000	0,969	0,998	-1,14	0,126	

**Tableau 5.30- Rôles et critiques associés au groupe 4**

Dans le groupe 4, le budget est utilisé dans sa composante stratégique mais pas dans sa composante managériale. Il sert à coordonner les activités, allouer les ressources, prévoir les besoins financiers, déployer la stratégie et autoriser les dépenses. Il est pourtant considéré comme moins important qu'en moyenne : il n'est pas utilisé pour évaluer et moins qu'ailleurs il est utilisé pour responsabiliser, motiver ou communiquer avec les acteurs externes.

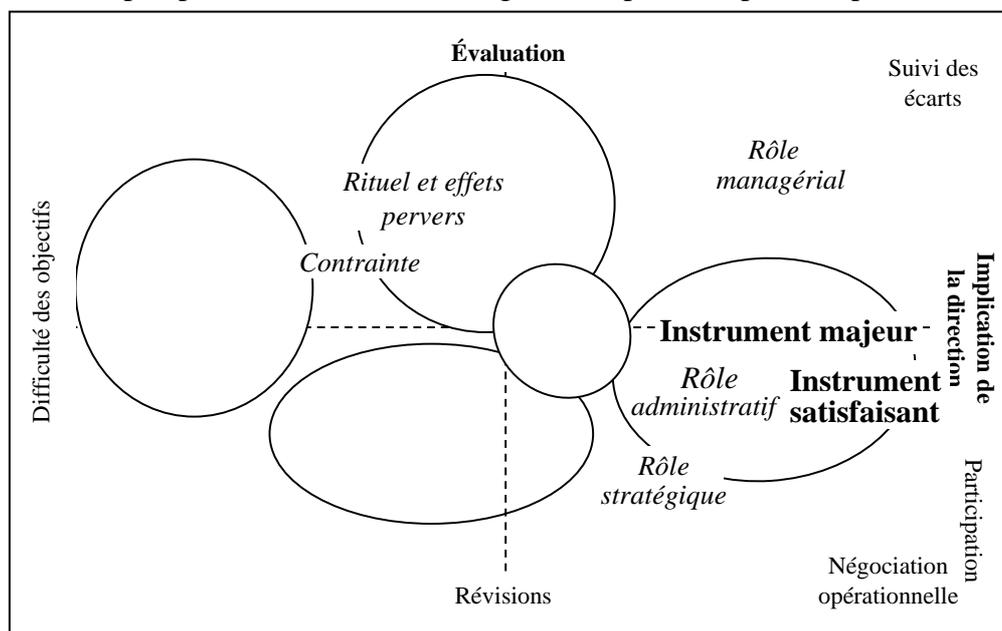
Les managers et financiers en sont moins satisfaits qu'en moyenne. Il ne lui est pas reproché d'être un rituel mais d'être orienté court terme : il provoque des comportements conservateurs. Plus qu'en moyenne, l'horizon annuel semble inadapté : le budget décourage la coopération, est orienté court terme et impose une culture de contrôle.

CLASSE 5 / 5						
Rôles	Moy. dans la classe	Moy. générale	Ec-type dans la classe	Ec-type général	Valeur-Test	Prob.
budget stratégique	-0,274	0,000	0,882	0,998	-2,04	0,021
budget administratif	-0,556	0,000	0,904	0,998	-4,14	0,000
budget managérial	-0,773	0,000	0,851	0,998	-5,76	0,000
Critiques	Moy. dans la classe	Moy. générale	Ec-type dans la classe	Ec-type général	Valeur-Test	Prob.
rituel	0,233	0,000	1,040	0,998	1,74	0,041
contrainte	0,185	0,000	1,146	0,998	1,38	0,085

Tableau 5.31- Rôles et critiques associés au groupe 5

Le groupe 5 n'utilise le budget ni dans une perspective stratégique, ni dans une perspective administrative, ni dans une perspective managériale. Le budget est moins qu'ailleurs vu comme un instrument majeur : il n'est ni un outil de responsabilisation, ni de motivation ni d'évaluation, ni utilisé pour coordonner ni gérer les risques. Il est utilisé pour allouer les ressources, autoriser les dépenses, piloter, déployer la stratégie ou communiquer avec les acteurs externes moins fréquemment que dans les autres groupes.

Ni les managers, ni les financiers n'en sont satisfaits : le budget impose une culture de contrôle plutôt qu'une culture d'implication. Plus que dans les autres groupes, il est vu comme un rituel peu pertinent, introduit des rigidités et prend trop de temps.



Graphique 5.14- Groupes de pratiques, rôles et critiques

## 2. Comparaison avec les typologies existantes

Cinq typologies nous semblent intéressantes pour nous aider à caractériser notre taxinomie : la typologie d'Anthony (contrôle budgétaire serré / souple), la typologie de Simons (contrôle budgétaire diagnostique / interactif), la typologie de Merchant (contrôle budgétaire

administratif / contrôle budgétaire interpersonnel), la typologie de Trahand (en fonction de l'imbrication avec le plan stratégique) et la typologie d'Hopwood (en fonction de l'utilisation des données budgétaires pour évaluer la performance).

Ces différentes typologies ont été étudiées précédemment, elles n'ont pas toutes le même statut (certaines ont été construites à partir de données quantitatives, d'autres à partir de données qualitatives et certaines sans données empiriques). Cependant, elles donnent une idée des regroupements possibles et nous semblent à ce titre intéressantes.

Dans un premier temps, nous caractérisons ces typologies grâce à notre modélisation des pratiques budgétaires et dans un second temps nous discuterons, à partir de ces apports théoriques, nos résultats.

## 2.1. Caractérisation des typologies par nos différentes dimensions

Cette section va nous permettre de caractériser les différentes typologies présentes dans la littérature à partir des onze dimensions qui composent notre modèle descriptif des pratiques budgétaires :

1. Pour décrire le contrôle budgétaire serré / souple, nous reprenons le travail de Van Der Stede (2001). Celui-ci caractérise le contrôle budgétaire serré par : 1/ une tolérance faible pour les écarts au budget pendant l'année ; 2/ un suivi détaillé de toutes les lignes budgétaires ; 3/ une discussion intense sur les résultats budgétaires ; 4/ une forte insistance sur l'atteinte des objectifs budgétaires. Il constate une corrélation significative et positive entre contrôle budgétaire serré et difficulté des objectifs.
2. Hopwood (1972) met en évidence trois styles principaux d'utilisation des données comptables, et plus particulièrement des données budgétaires : le style *budget constrained* (BC) (évaluation des managers sur le court terme grâce au budget), le style *profit conscious* (PC) (évaluation des managers sur leur capacité à avoir une gestion efficiente sur le long terme, budget utilisé avec prudence et de manière flexible pour évaluer les managers), et le style *nonaccounting* (NA) (les données budgétaires jouent un rôle négligeable dans l'évaluation).
3. Dans sa thèse, Trahand (1980) met statistiquement en évidence sept groupes de pratiques de contrôle de gestion et de planification. Trois de ces groupes n'ont pas un système formalisé de planification et quatre en ont un. Une relecture plus qualitative de ses travaux permet à Trahand (1982) de proposer une grille d'analyse des processus budgétaires et plans stratégiques en quatre points : degré de formalisation (manuel de procédures, mode de formulation de la stratégie), participation des opérationnels (dans l'élaboration des plans, des budgets et des commentaires), objectifs du système (anticipation, coordination verticale, coordination horizontale), degré de couplage entre plan, budget et contrôle. Cette grille l'amène à repérer quatre styles de contrôle de gestion dont deux styles extrêmes : les entreprises à style financier (dans lesquelles plan et budget servent essentiellement à la consolidation financière et où les négociations sont rares) et les

entreprises à style consensus (dans lesquelles plans et budgets doivent aider à formaliser les objectifs et qui mettent en œuvre une certaine participation). Les deux autres groupes sont des « styles intermédiaires » (ils ne seront pas repris).

4. Merchant (1981) constate que de nombreuses caractéristiques du budget co-varient. Il met en évidence deux stratégies de contrôle budgétaire : contrôle budgétaire administratif et contrôle budgétaire interpersonnel. Les grandes entreprises diversifiées ont tendance à utiliser le budget de manière administrative (importance de l'atteinte des budgets, forte participation des managers aux activités budgétaires, forte communication formelle et systèmes plus sophistiqués). Les entreprises plus petites et plus centralisées mettent plus l'accent sur la supervision directe, des interactions interpersonnelles fréquentes et moins sur une communication budgétaire formelle.
5. L'analyse des travaux de Simons (1987b ; 1990 ; 1995b) au chapitre 1 a permis de mettre en évidence cinq caractéristiques majeures du contrôle budgétaire interactif (*en opposition au contrôle budgétaire diagnostique*) : 1/ implication constante (*par exception*) des managers dans le processus budgétaire (négociation, re-prévisions, suivi) ; 2/ fort (*faible*) lien entre budgets et plans d'actions (négociations opérationnelles) ; 3/ construction plutôt bottom-up (*top-down*) et forte (*faible*) participation des opérationnels ; 4/ de nombreuses (*peu de*) re-prévisions budgétaires en cours d'année et des budgets qui ne sont pas (*sont*) rigides ; 5/ faible (*fort*) lien entre l'atteinte des objectifs budgétaires et la rémunération monétaire ou symbolique des managers.

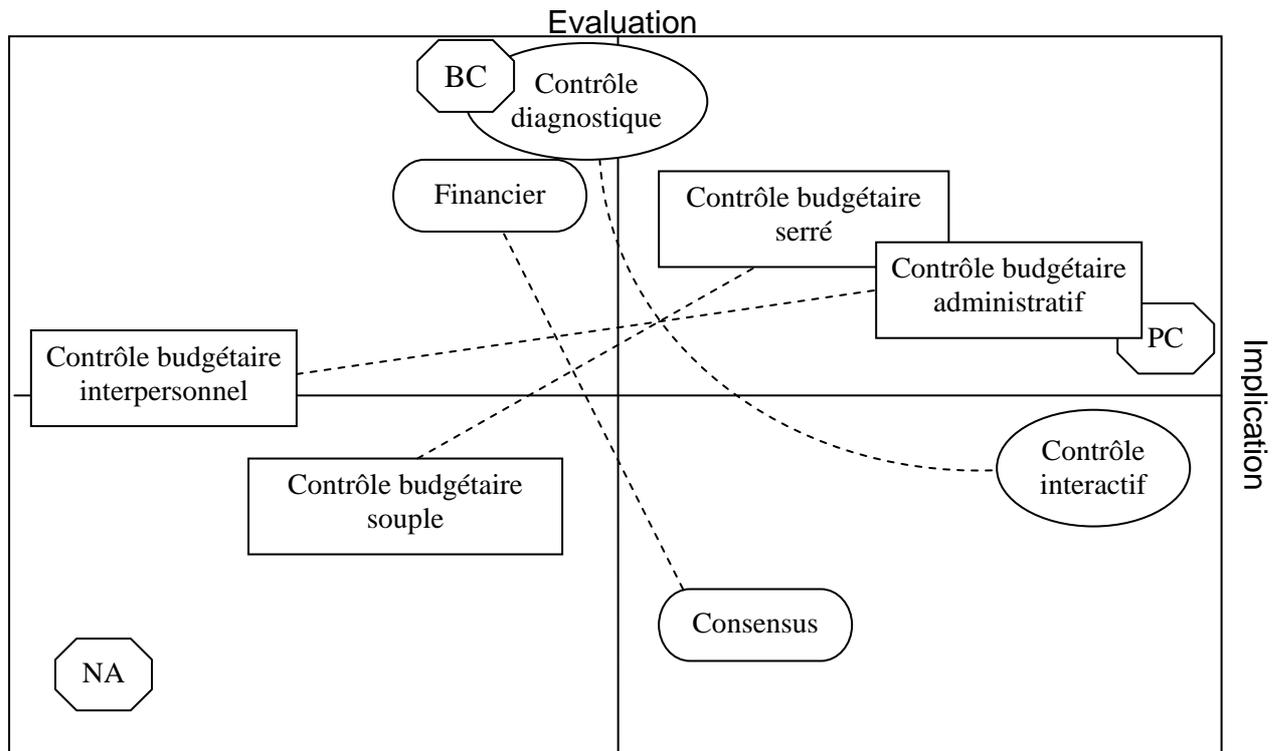
Pour chaque type, nous évaluons la valeur prise sur les onze dimensions de notre modèle de représentation des pratiques budgétaires.

Attributs Dimensions	Anthony		Simons		Merchant		Trahand		Hopwood		
	Serré	Souple	Interactif	Diagnostique	Interpersonnel	Administratif	Financier	Consensus	NA	PC	BC
Participation des opérationnels	?	?	Oui	Non	Non	Oui	Non	Oui	?	?	?
Type de négociation	?	?	Op.	NO	?	?	NO	Op.	?	NO	NO.
Difficulté des objectifs	Forte	Faible	?	?	?	?	?	?	Faible	Faible	Forte
Suivi des écarts	Oui	Non	Oui	Oui	Non	Oui	Oui	Non	Non	Non	Oui
Re-prévisions	?	?	Oui	Non	?	?	?	?	?	?	?
Révisions	Non	Oui	Oui	Non	?	?	?	?	?	?	Non
Evaluation budgétaire	Oui	Non	Non	Oui	Non	Oui	Oui	Non	Non	Non	Oui
Rémunération budgétaire	Oui	Non	Non	Oui	Non	Oui	Oui	Non	Non	Non	Oui
Implication de la direction	Oui	Non	Oui	Non	Non	Oui	?	?	Non	Oui	Oui
Détail	Faible	Elevé	Elevé	Faible	?	?	?	?	?	Faible	Elevé
Formalisation	Forte	Faible	Oui	Oui	Faible	Forte	Forte	Forte	?	?	?

**Tableau 5.32- Pratiques budgétaires : comparaison des typologies d'Anthony, Simons, Merchant, Trahand et Hopwood<sup>146</sup>**

<sup>146</sup> Op : opérationnelle, NO : non opérationnel

Cette caractérisation permet de placer les différentes typologies sur les axes factoriels mis en évidence à partir de nos données.



**Graphique 5.15- Pratiques budgétaires : représentation des diverses typologies**

Cette tentative de comparaison montre que les typologies ne donnent pas la même classification des pratiques budgétaires. Elles ne sont pas équivalentes, ce qui peut s'expliquer par des différences dans les dimensions observées et les échantillons choisis.

Simons ne s'intéresse qu'aux grandes entreprises et considère que toutes les grandes entreprises ont des systèmes de contrôle formalisé. De ce fait, sa typologie est unidimensionnelle et différencie les entreprises en fonction de l'implication de la direction, la participation des opérationnels et le style de négociation.

La typologie de Merchant reflète principalement l'existence ou non d'un contrôle budgétaire alors que la typologie d'Anthony différencie les entreprises en fonction de la rigidité budgétaire, du suivi des écarts et de l'évaluation.

## 2.2. Interprétation et discussion des groupes obtenus

Nos résultats se rapprochent de certaines des typologies évoquées précédemment.

Dans les entreprises du **groupe 1**, le budget se caractérise par l'implication de la direction et des opérationnels, le suivi des écarts et l'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 révisions ni de re-

prévisions), un outil de management pour contrôler. A ce titre, il peut entraîner des comportements opportunistes et parfois apparaître comme un rituel.

Les caractéristiques du groupe 1 semblent se rapprocher du *contrôle budgétaire serré* tel qu'il est évoqué par Anthony et formalisé par Merchant (1985c) et Van der Stede (2001). Plus précisément, il s'apparente à un *budget strict*.

Dans les entreprises du **groupe 2**, le budget 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 de l'activité.

Le budget y est peu participatif et peu détaillé, il sert à fixer de nombreux 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) conduit certainement à produire un budget peu pertinent pour le pilotage.

Le budget est un instrument majeur mais 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.

Ces différents éléments suggèrent que dans ces entreprises, le modèle en place se rapproche du *contrôle budgétaire diagnostique* mis en évidence par Simons (1987b ; 1990).

Les entreprises du **groupe 3** se caractérisent 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.

Ceci pourrait s'expliquer par son mode de construction (formalisé, très participatif et orienté vers la discussion opérationnelle) et d'utilisation (forte implication de la direction et re-prévisions) qui en font un outil central pour discuter des changements en cours et faire converger l'entreprise vers les attentes des actionnaires. L'utilisation qui en est faite pour évaluer et rémunérer ne semble pas nuire à sa pertinence. Il semblerait que dans ces entreprises, le budget est utilisé dans un « esprit de jeu » tel qu'il a été prôné par Hofstede (1967).

Les caractéristiques du budget dans le groupe 3 semblent en faire un *outil budgétaire interactif*, tel qu'il a été décrit par Simons (1987b) chez Johnson & Johnson. On constate cependant que, contrairement aux prédictions du modèle de Simons, il est utilisé pour évaluer la performance. Simons précise néanmoins que le budget est un « cas spécial ». Dans certains

cas, l'utilisation interactive du budget peut être recommandée. Ceci devrait signifier que les managers ne sont pas évalués en fonction de l'atteinte des objectifs budgétaires, « cependant, les profits doivent bien être à un niveau qui satisfasse les actionnaires ». Le budget doit, dans ce cas « être utilisé à la fois de manière diagnostique et interactive » (Simons, 1995b, p. 120). La spécificité du budget pourrait donc expliquer cette anomalie.

Dans les entreprises du **groupe 4**, 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 est cependant vu comme moins important que la moyenne des autres groupes.

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 est critiqué pour sa temporalité inadaptée, sa tendance à provoquer des comportements conservateurs et son orientation court terme.

Le budget tel qu'il est utilisé dans le groupe 4 a des caractéristiques proches du groupe appelé « consensus » par Trahand (1980) et semble proche du *contrôle budgétaire souple* d'Anthony (1988).

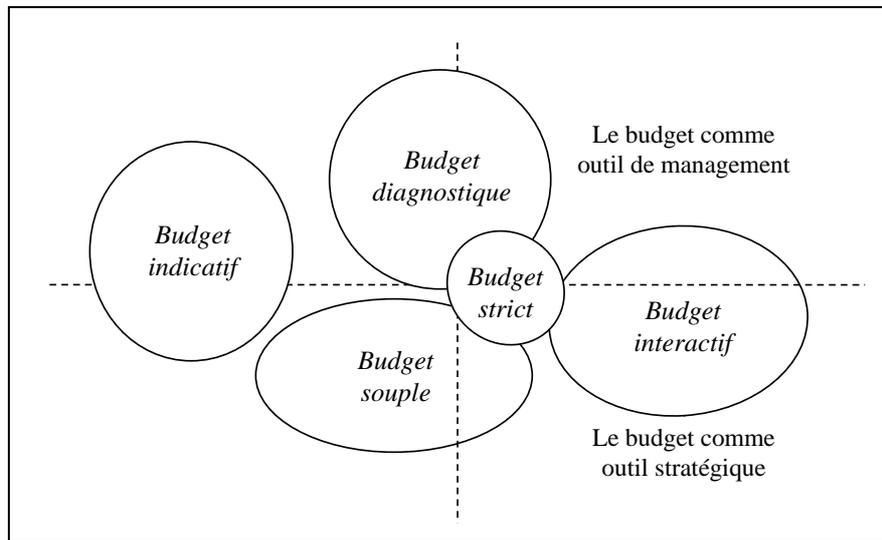
Les entreprises du **groupe 5** ont un budget peu participatif, peu négocié en relation avec des éléments opérationnels, peu détaillé et peu formalisé. La hiérarchie est peu impliquée dans le processus et les écarts peu suivis. Les objectifs fixés dans le budget sont d'ailleurs rarement atteints.

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 les entreprises du groupe 5 un instrument majeur.

Les managers ne sont en général pas satisfaits du processus budgétaire, il est avant tout vu comme 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.

L'utilisation du budget dans le groupe semble se rapprocher des caractéristiques du *contrôle budgétaire interpersonnel* de Merchant (1981). Dans ces entreprises, on peut penser que le contrôle budgétaire n'est pas un mode prédominant de coordination et de contrôle dans l'entreprise. Nous considérerons que le budget est construit dans ces entreprises à titre *indicatif*.

Les cinq idéaux-types (strict, diagnostique, interactif, souple et indicatif) peuvent être replacés sur les deux dimensions qui différencient le plus les pratiques budgétaires : l'implication de la direction et l'évaluation<sup>147</sup>.



**Graphique 5.16- Les cinq styles budgétaires**

Sur ce schéma, il faut cependant ajouter un troisième axe qui différencie les entreprises selon le niveau de révisions et de re-prévisions du budget. Ainsi, le style « budget strict » est au premier plan : il se distingue par son très faible niveau de révision et de re-prévision.

*L'interprétation de la taxinomie obtenue dans la première section de ce chapitre à l'aide des rôles et critiques et la comparaison avec les typologies existantes permet de mettre en évidence cinq styles budgétaires :*

- *Le budget strict est rigide et sert à évaluer et à contrôler : c'est un outil de management. Il est peu soumis aux critiques.*
- *Le budget diagnostique sert à évaluer les managers et à leur attribuer des primes. Il est peu participatif mais fait l'objet de nombreuses re-prévisions. Il est considéré comme un instrument de gestion majeur mais n'apporte pas satisfaction. Il est fortement critiqué.*
- *Le budget interactif remplit des rôles stratégiques (déploiement de la stratégie, prévisions, coordination, etc.) et managériaux. Participation importante des opérationnel, forte implication de la hiérarchie et négociations opérationnelles caractérisent cet outil. Il est considéré comme un outil central. Il est peu critiqué.*

<sup>147</sup> Un compte rendu du questionnaire a été envoyé aux répondants. Dans ce compte rendu, les différents groupes étaient décrits. Les retours des praticiens semblent valider nos résultats : les répondants, considèrent, en général que le groupe qui leur a été attribué correspond à leurs pratiques budgétaires.

- *Le budget souple est souvent révisé. Utilisé pour coordonner les activités et allouer les ressources, il ne sert en revanche ni à l'évaluation, ni à la motivation, ni à la responsabilisation. Globalement, il apporte une certaine satisfaction mais n'est pas vu comme un instrument majeur.*
- *Le budget indicatif n'a pas de rôle défini. Il est largement critiqué et n'est pas considéré comme un instrument majeur. On peut penser qu'un budget indicatif ne remplit aucune fonction de contrôle : d'autres types de contrôles peuvent alors exister (par supervision directe, par le clan, par la hiérarchie) (Burlaud, 2000).*

*Ce travail de catégorisation a permis de montrer que si les typologies d'Anthony et de Simons ne sont pas identiques, elles ne sont pas non plus contradictoires. Il y a des différences entre ces typologies parce les deux auteurs portent leur attention sur des dimensions différentes du processus budgétaire.*

*Enfin, il semblerait que, contrairement à l'hypothèse émise par Arwidi et Samuelson (1993), la multiplication des rôles alloués au budget n'entraîne pas forcément des critiques. Ainsi, dans le groupe « budget interactif », le budget est utilisé à la fois comme outil de management et comme outil stratégique, il fait pourtant l'objet de peu de critiques. Le budget est, en revanche, très critiqué dans le groupe « budget diagnostique » qui l'utilise uniquement pour responsabiliser, motiver et contractualiser.*

*Ce résultat suggère que les critiques concernant l'utilisation du budget pour évaluer les managers et leur attribuer des primes peuvent être atténuées lorsque l'évaluation est couplée à d'autres éléments. En effet, les entreprises qui ont un « budget strict » utilisent le budget surtout pour l'évaluation et peu pour l'attribution de primes. Dans ce cas, le budget semble peu critiqué. Les budgets interactif et diagnostique servent à évaluer et attribuer des primes. Une forte participation, une négociation opérationnelle, un suivi important des écarts et une forte implication de la direction permettent au budget interactif d'être peu critiqué (à l'inverse du budget diagnostique).*

*Le budget interactif semble servir d'outil central pour organiser la discussion et discuter des choix stratégiques : il est légitime de l'utiliser comme élément entrant dans l'évaluation de la performance et l'attribution de primes. Au contraire, le budget diagnostique ne sert pas à discuter mais à évaluer ex post, il est vu comme un outil de sanction et non comme un outil de gestion utile au suivi de l'activité.*

## Conclusion

La réalisation d'une classification ascendante hiérarchique à partir des données recueillies, fait apparaître cinq groupes de pratiques budgétaires.

Ces groupes attribuent des rôles et adressent des critiques différenciés au budget. Le rapprochement des groupes obtenus avec les typologies proposées dans la littérature nous permet de considérer que les groupes de pratiques construits sont, en fait, des idéaux-types.

Cinq styles budgétaires émergent de l'analyse : budgets stricts, budgets diagnostiques, budget interactifs, budgets souples et budgets indicatifs. Ils se distinguent principalement en fonction du niveau d'implication de la hiérarchie dans le processus budgétaire, de la participation des opérationnels et du suivi des écarts, du type de négociation budgétaire, de l'utilisation qui est faite du budget pour évaluer la performance et pour attribuer des primes et, enfin, du niveau de re-prévisions et de révisions.

	<b>Budget strict</b>	<b>Budget diagnostique</b>	<b>Budget interactif</b>	<b>Budget souple</b>	<b>Budget indicatif</b>
Implication de la direction	Forte	Moyenne	Très forte	Moyenne	Faible
Participation	Forte	Faible	Très forte	Forte	Très faible
Type de négociation	Financière	Financière	Financière et opérationnelle	Opérationnelle	Financière
Suivi des écarts	Moyen	Moyen	Important	Peu important	Très peu important
Evaluation budgétaire	Forte	Forte	Très forte	Faible	Faible
Rémunération budgétaire	Moyenne	Très forte	Forte	Très faible	Faible
Re-prévisions	Très rares	Fréquentes	Très fréquentes	Moyennes	Moyennes
Révisions	Très rares	Rares	Moyennes	Très fréquentes	Moyennes
<b>Rôles du budget</b>	<b>Managérial</b>	<b>Managérial</b>	<b>Managérial et stratégique</b>	<b>Stratégique</b>	<b>?</b>
<b>Critiques</b>	<b>Assez faibles</b>	<b>Très fortes</b>	<b>Très faibles</b>	<b>Faibles</b>	<b>Fortes</b>

Tableau 5.33- Pratiques budgétaires, rôles et critiques

Le budget diagnostique et le budget strict sont des outils de management par objectif. Le budget souple est un outil de déploiement de la stratégie. Le budget interactif concilie management par objectifs et déploiement de la stratégie. Le budget indicatif n'a pas de fonction apparente définie.

En outre, l'observation de ce tableau indique que différents « styles » de « contrôle budgétaire » sont possibles. En effet, les budgets stricts, diagnostiques et interactifs correspondent à une forme possible de ce qui est généralement appelé « contrôle budgétaire » (c'est-à-dire l'utilisation du budget pour suivre les résultats en cours d'année et évaluer la performance en fin d'année).

On constate enfin que, quelle que soit l'utilisation qui en est faite et le rôle qui lui est attribué, le budget est peu critiqué lorsque la participation des opérationnels et l'implication de la direction sont importantes. En effet, les budgets stricts, interactifs et souples sont peu critiqués alors que leurs pratiques divergent fortement (en ce qui concerne l'évaluation, le type de négociation et la flexibilité du budget). Leur point commun réside en un niveau important de participation des opérationnels et d'implication de la direction. Deux types d'interprétation de ce lien peuvent être proposés : 1/ la satisfaction explique l'implication et la participation ; 2/ lorsque le budget est un outil de discussion, d'échange voire de socialisation des individus dans l'organisation, ils en sont satisfaits. La deuxième solution nous semble plus probable. En effet, le niveau de participation des opérationnels ne dépend pas entièrement de leur volonté.

\* \*  
\*

Cette partie nous a permis de décrire, de mesurer et de classer des pratiques budgétaires diverses.

Notre question de recherche peut donc obtenir une réponse partielle ici : les pratiques budgétaires divergent entre les organisations car les rôles qui lui sont attribués sont différents. Cependant, ce niveau d'explication est insuffisant. Pourquoi les rôles du budget divergent-ils ? Le sens de la causalité va-t-il des rôles aux pratiques ou des pratiques aux rôles ? De plus, peut-on se satisfaire de ce que nous disent les acteurs dans le cadre d'un questionnaire ? Au-delà de leurs fonctions manifestes, les budgets n'ont-ils pas de fonctions latentes qui ne peuvent être mises au jour qu'en étudiant les pratiques budgétaires dans leur contexte ? La partie suivante a pour objectif de fournir des éléments pour expliquer cette diversité par l'étude du contexte dans lequel l'organisation évolue.



### **PARTIE 3- LES PRATIQUES BUDGETAIRES DANS LEURS CONTEXTES : ESSAI D'EXPLICATION**

De multiples études se sont succédées depuis les années soixante-dix pour comprendre l'impact des pratiques budgétaires sur la performance et sur de nombreux autres faits organisationnels (gestion court terme, manipulation des résultats, stress...), mais l'explication de la forme prise par le contrôle budgétaire est restée moins étudiée (Hartmann, 2000 ; Shields et Shields, 1998).

Dans les deux premières parties, nous avons proposé un modèle de mesure et un classement des pratiques budgétaires. Le fait à expliquer est maintenant défini et mesuré, il est donc possible d'en chercher les causes. Tel est l'objectif de cette partie.

Trop souvent, nous dit Hopwood (1987), les recherches sont faites « en présumant que les fonctions de la comptabilité [et du budget] existent indépendamment de ses pratiques, que ces pratiques sont orientées vers des objectifs particuliers [...] et que l'objectif est de changer les processus organisationnels de manière à ce qu'ils se conforment aux rôles intrinsèques de la comptabilité. Le changement comptable est alors décrit et évalué par référence à un savoir qui est extérieur à la comptabilité » (Hopwood, 1987, p. 211). Afin d'éviter cet écueil, nous avons essentiellement observé les pratiques budgétaires sans présumer les rôles remplis par le budget. Nous les avons ensuite reliées aux fonctions manifestes attribuées aux budgets. En les liant à leur contexte, nous espérons mieux comprendre leurs fonctions latentes.

Dans un premier chapitre, nous étudierons les liens de différents éléments du contexte interne et externe à l'entreprise avec les pratiques budgétaires. Dans un second chapitre, nous proposerons un modèle explicatif des pratiques budgétaires adoptées par les organisations en comparant les apports de la théorie de la contingence et de la théorie néo-institutionnelle.



## Chapitre 6. Etude des déterminants internes et externes

Dans la version réactualisée de son livre fondateur, Anthony introduit une innovation majeure : la prise en compte des « variations dans les pratiques de contrôle de gestion » :

« Une grande importance a été accordée à un point passé sous silence dans le livre précédent, à savoir que les généralisations sur le contrôle de gestion devraient prendre en compte la variété des environnements dans lesquels fonctionnent les organisations » (Anthony, 1988, p. 5).

En effet, Anthony estime qu'il existe des variations autour de l'organisation type pour laquelle il présente le modèle de base du contrôle de gestion. Il en donne trois raisons :

« (1) les influences externes dues à l'environnement, (2) les facteurs internes à l'organisation et (3) les facteurs spécifiques à l'industrie » (Anthony, 1988, p. 19).

Cette croyance semble largement partagée par les praticiens :

*« On peut penser que les bonnes pratiques vont dépendre de l'entreprise. J'imagine que l'effet de taille joue énormément. Cela dépend certainement aussi de la culture, de la réactivité, de la technologie » (Directeur du contrôle de gestion, Entreprise D).*

*« Sur le processus budgétaire, mes réponses auraient pu varier suivant la taille de la société, le contexte (grande conso ou pas, guerre à la part de marché avec des fonds illimités ou pas, produits à cycle de vie court ou pas), secteur à croissance forte ou relativement stable, grande sensibilité au prix ou pas » (Contrôleur de gestion groupe, Entreprise K).*

L'objectif de ce chapitre est d'examiner empiriquement la validité de la croyance largement partagée selon laquelle les pratiques de contrôle varient en fonction de facteurs internes et externes. Ainsi, plutôt que d'examiner quels sont les effets des budgets sur les comportements à un niveau individuel, comme l'ont fait la plupart des études ces trente dernières années, nous souhaitons voir quels sont les facteurs explicatifs des pratiques budgétaires à un niveau d'analyse organisationnel.

Dans la première section, nous examinerons les hypothèses qui peuvent être envisagées à partir de la littérature. Dans une seconde section, nous verrons dans quelle mesure nos résultats permettent de valider ces hypothèses.

### Section 1. Déterminants des pratiques budgétaires : revue de littérature

L'étude d'une organisation passe généralement par l'examen de ses composants internes et externes (Desreumaux, 1998) :

« La représentation désormais classique de l'organisation est celle d'un système finalisé, ouvert sur un univers extérieur, et composé d'éléments ou sous-systèmes qui interagissent pour l'accomplissement des tâches requises par le projet de l'organisation et l'atteinte d'un

certaine performance. L'analyse d'une telle configuration peut être menée en distinguant les composantes et propriétés de l'univers extérieur de celles de l'organisation elle-même sachant [...] que la détermination des frontières de cette dernière ne relève pas de l'évidence » (Desreumaux, 1998, p. 112-113).

Cette distinction, comme nous l'avons vu en introduction, est reprise par Anthony (1988) lorsqu'il liste les éléments qui ont un impact sur le contrôle de gestion. Nous la reprenons donc pour étudier les facteurs explicatifs du processus budgétaire.

## 1. Déterminants internes

Dans une organisation, les composants concrets (structure, technologie, stratégie et individus) peuvent être distingués des composants abstraits (culture, idéologie de l'organisation) (Desreumaux, 1998) :

« Les composants concrets d'une organisation sont ceux qui, en première analyse, se prêtent le plus facilement à la description factuelle et à la mesure permettant d'en déterminer l'état et les caractéristiques à un moment donné » (Desreumaux, 1998, p. 127).

Du fait de la difficulté, plus grande encore, à mesurer les éléments abstraits, mesure indispensable dans une démarche quantitative, nous nous limitons à observer les effets d'éléments concrets sur les pratiques budgétaires : la taille, la technologie, l'organisation (décentralisation), la stratégie et l'origine professionnelle des dirigeants. Pour une large partie de ces facteurs, peu de recherches ont été réalisées, et la plupart du temps, lorsque des recherches existent, leurs résultats divergent.

### 1.1. Taille

La taille est un facteur central dans l'explication des structures organisationnelles. Son importance a été soulignée au niveau théorique et « de nombreux auteurs, notamment Weber, ont mentionné la taille comme étant la principale cause des différences entre structures » (Pugh *et al.*, 1969).

Au niveau empirique, il s'est avéré que la taille est « peut-être le meilleur prédicteur de la structure organisationnelle et des comportements dans l'histoire de l'entreprise » (Drazin, 1995, p. 400). De même, l'école d'Aston a largement montré que la taille est liée aux principales composantes structurelles de l'organisation :

« Dans les grandes organisations il y a plus de spécialisation, plus de standardisation et plus de formalisation [...] mais il y a une relation négative entre la taille et la centralisation » (Pugh *et al.*, 1969, p. 98).

Cette relation négative, qui semble laisser perplexes les théoriciens de l'école d'Aston, est expliquée par Child (1972a) à partir d'une relecture des travaux de Weber : dans les grandes administrations formalisées, le contrôle bureaucratique (formalisation et standardisation) permet une certaine décentralisation. Blau aboutit à des résultats similaires (Bluedorn, 1993, p. 174).

La taille est le premier facteur de contingence abordé par Mintzberg (1979) lorsqu'il se demande « pourquoi les organisations se structurent comme elles le font ». A partir de sa revue de littérature, il émet des hypothèses permettant de lier taille et caractéristiques structurelles.

- Plus une organisation est de grande taille, plus sa structure est élaborée : plus les tâches y sont spécialisées, plus ses unités sont différenciées, et plus sa composante administrative est développée ;
- Plus l'organisation est grande, plus elle est formalisée.

**Encadré 6.1- Taille et caractéristiques structurelles : les hypothèses de Mintzberg (1979)**

La taille est donc un élément explicatif de la structure en général. Quel est son impact sur le contrôle et plus particulièrement sur les pratiques budgétaires ? Comment mesurer la taille ? Telles sont les questions auxquelles nous tentons de répondre dans les deux sous-sections suivantes.

### **1.1.1. Taille et pratiques budgétaires**

Les travaux de Chandler soulignent le lien entre l'émergence de la grande entreprise américaine et l'évolution des systèmes de contrôle. Pour être précis, ce n'est cependant pas la taille en elle-même qui semble impliquer ces changements :

« Le besoin de changer ne venait pas de la croissance de la taille de l'entreprise en elle-même. Il était dû plutôt à la diversité et à la complexité croissante des décisions que les cadres dirigeants avaient à prendre » (préface à la nouvelle édition Chandler, 1962, p. 13).

Pourtant peu de recherches en contrôle de gestion testent cette hypothèse (Chenhall, 2003). Anthony « ne liste pas la taille comme variable importante pensant qu'au-delà d'une modeste limite, la taille n'a pas d'effet important sur la fonction contrôle de gestion » (Anthony, 1988, p. 182).

Bruns & Waterhouse (1975) distinguent empiriquement deux stratégies de contrôle budgétaire qui dépendent, dans une large part, de la taille. Le contrôle budgétaire administratif (caractérisé par une forte participation et un temps important passé dans les activités budgétaires) est surtout présent dans les grandes entreprises alors que le contrôle budgétaire interpersonnel (systèmes de contrôle reposant sur des mesures simples, les contrôlés devant expliquer leurs écarts budgétaires et ayant l'impression d'avoir de nombreuses interactions avec leur supérieur) se retrouve d'abord dans les petites entreprises. Le fait que les opérationnels doivent plus expliquer leurs écarts par rapport au budget dans les petites entreprises semble assez surprenant. Merchant (1981) dans une étude qui réplique quasiment celle de Bruns et Waterhouse parvient d'ailleurs à des résultats divergents sur ce point.

Merchant (1981) montre que le budget est un outil qui permet le contrôle par exception. Ce contrôle par exception permet aux dirigeants de ne s'intéresser à l'activité des opérationnels

que s'il y a des écarts. Le reste du temps, ils peuvent se consacrer à d'autres tâches. Il semble donc logique que le suivi des écarts soit plus strict dans les grandes entreprises, afin de permettre aux dirigeants de reporter leur attention sur d'autres éléments. Lal (1991) constate d'ailleurs que la taille est un facteur explicatif important de l'utilisation de divers systèmes de contrôle, parmi lesquels l'analyse des écarts.

L'étude de Merchant (1981) souligne que la taille est corrélée à l'utilisation du budget pour évaluer les primes à attribuer aux managers. Dans les entreprises de plus grande taille, la contrepartie de leur autonomie est une évaluation financière de la performance plus importante pour s'assurer de la convergence des buts.

Les observations de Child (1972a), Bruns et Waterhouse (1975) et Merchant (1981) nous permettent de poser l'hypothèse suivante :

*H3 : Plus l'entreprise est grande et plus le processus budgétaire est participatif et formalisé. Dans les entreprises de grande taille, le suivi des écarts, l'évaluation budgétaire et la rémunération budgétaire sont plus importantes. Si le budget sert à l'évaluation, il fera peu l'objet de révisions, nous émettons donc l'hypothèse que la taille devrait être liée négativement aux révisions dans les grandes entreprises.*

### **1.1.2. Opérationnalisation**

La taille organisationnelle a été mesurée par le nombre d'employés ; le niveau des ventes d'une entreprise ; le nombre de lignes de produit ; une échelle propre à l'industrie étudiée (Drazin, 1995, p. 399).

Kimberly (1976) constate que la grande majorité (80%) des études se réfèrent au nombre d'employés. Il semblerait que cette mesure reste dominante aujourd'hui (Bluedorn, 1993). Nous utiliserons, pour notre part, le nombre d'employés et le chiffre d'affaires.

Il semble en effet logique de prendre le nombre de personnes pour évaluer l'impact de la taille sur les pratiques budgétaires, puisque pour reprendre les termes de Child (1973, p. 170), « ce sont les gens qui sont organisés » par le budget. Chenhall (2003) partage le même point de vue : « Si la théorie considère l'efficacité du budget pour coordonner les activités individuelles, alors le nombre d'employés est approprié » (Chenhall, 2003, p. 150).

Généralement, l'indice choisi pour refléter la taille est transformé par une fonction logarithme. Cette transformation permet de lisser les valeurs atypiques et de constater de plus fortes corrélations avec les variables structurelles (Kimberly, 1976). Elle a, de plus, un fondement théorique :

« La structure est très sensible aux différences de taille quand les organisations sont relativement petites, et moins sensible à ces différences dans les organisations plus grandes » (Kimberly, 1976, p. 584).

Nous procéderons donc à une transformation logarithmique base 10 de la taille mesurée par le chiffre d'affaires et le nombre d'employés.

Enfin, le problème du niveau d'analyse doit être abordé pour calculer la taille. Puisque nous nous intéressons au budget non pas comme outil de gestion de groupe, mais comme outil de gestion de l'activité, nous avons donné la consigne suivante aux répondants : « Si votre entreprise appartient à un groupe, est appelée "entreprise" la division opérationnelle ou la filiale à laquelle vous appartenez (est appelée "direction" la direction de la division opérationnelle ou la direction de la filiale). »

Les indicateurs de taille correspondent donc normalement à la taille de l'unité dans laquelle nous avons étudié le budget. Lorsque des erreurs dans les réponses données ont été manifestement constatées, nous avons, à partir d'informations collectées dans les rapports annuels ou dans le dépôt légal des comptes au greffe, corrigé ces informations.

Drazin souligne que « du fait de l'impact quasi-universel de la taille sur le comportement organisationnel, elle est souvent incluse dans les études empiriques sous forme de variable de contrôle » (1995, p. 400). Nous prendrons en compte cette recommandation en l'incluant comme variable de contrôle lorsque cela s'avère nécessaire.

## 1.2. Technologie

La technologie est un construit central dans la recherche sur les organisations (Anderson, 1995). Elle semble être l'un des principaux facteurs explicatifs de la forme prise par les organisations (Miller *et al.*, 1991). Cependant « elle est définie et employée dans des sens différents par les chercheurs, ce qui a causé beaucoup de confusion » (Anderson, 1995, p. 557).

Il y a en effet « de nombreux types de technologies : des robots programmables dans des usines réalisant des opérations physiques, des presses qui automatisent des lignes entières de tamponnage, des systèmes de création assistée par ordinateur qui automatisent le façonnage de pièces, des logiciels de traitement de textes dans les bureaux, des distributeurs automatiques de billets » (Likker *et al.*, 1999, p. 576).

On peut en proposer la définition suivante :

« Dérivé du grec *techne*, qui signifie art ou outil, la technologie est une collection de techniques, une manière de fabriquer des choses avec un but utilitaire en tête. Plus précisément, la technologie implique la conception et l'utilisation d'artefacts. Cependant les outils ou objets ne sont pas la technologie en eux-mêmes, ils incarnent la technologie, c'est-à-dire le savoir-faire qui est à la base de leur conception et leur utilisation. L'ensemble des savoirs et outils nécessaires à la production d'artefacts est la technologie, et elle peut résider dans les personnes, les choses ou les processus [...]. La technologie fournit un moyen organisationnel de transformation des matières premières (humaines, symboliques ou matérielles) en des biens et services désirables » (Anderson, 1995, p. 557).

### 1.2.1. Technologie et contrôle

Historiquement, le travail empirique de Woodward constitue un travail pionnier de l'étude entre technologie et organisation (Rojot, 2003, p. 96). Elle constate que les structures des firmes varient de façon importante et que cette variation peut s'expliquer par le niveau de

complexité de la technologie employée (production à l'unité, production de masse, production continue). Dans le domaine du contrôle, elle montre que l'étendue du contrôle du personnel d'encadrement de production et que l'utilisation de procédures de contrôle et de sanction est lié de manière curvilinéaire à la complexité de la technologie (Rojot, 2003, p. 97).

Le modèle classique de l'analyse de la technologie et de ses effets sur l'organisation est proposé par Perrow (1967). Il élargit l'étude de la technologie au-delà de l'entreprise industrielle.

Pour Perrow, la structure de l'organisation en termes de coopération et de contrôle dépend de la technologie mise en œuvre dans l'organisation : "La technologie est une bien meilleure base de comparaison des organisations que les différents schémas actuels" (Perrow, 1967).

Il propose un modèle qui s'applique à toutes les entreprises dans lesquelles l'organisation (vue comme un tout) est un système de transformation : la technologie est la variable indépendante et l'organisation la variable dépendante.

Il considère que toute technologie peut être modélisée par deux dimensions qui varient de façon indépendante : le nombre d'exceptions qu'elle doit permettre de traiter et la nature de la recherche pour résoudre le problème lorsqu'une exception survient (analysable / non analysable).

La structure de l'organisation est modélisée par deux dimensions : le contrôle (degré de pouvoir discrétionnaire et capacité à mobiliser les ressources rares) et la coordination par planning (programmation) ou rétroaction (feedback, négociation).

Ces éléments s'ajustent différemment selon que les problèmes sont analysables ou non et qu'il y a peu ou de nombreuses exceptions. Ceci permet (en reprenant la typologie de Burns et Stalker) de mettre en évidence quatre types d'organisations : décentralisée, mécanique, flexible / centralisée et organique (Perrow, 1967, p. 28) :

	Peu d'exceptions	Nombreuses exceptions
Tâches non analysables	Craft Décentralisée	Non routine Structure organique
Tâches analysables	Routine Structure mécanique	Ingénierie Flexible, centralisée

Cet ajustement est nécessaire à la bonne marche de l'organisation : « la structure et les buts doivent être adaptés à la technologie ou l'organisation risque d'être sujette à de fortes tensions » (Perrow, 1967, p. 203).

Il considère en revanche que l'environnement influence peu la technologie, « si les caractéristiques intrinsèques du produit restent les mêmes, des changements soudains des caractéristiques extrinsèques introduiront des tâches non routinières dans le *design* et la planification. Néanmoins, ces changements altéreront à peine le caractère routinier du contrôle technique et de supervision de la production » (Perrow, 1967, p. 201).

Il donne ainsi la limite de son approche ; « cette perspective omet le rôle de l'environnement culturel et social dans sa capacité à définir les matières premières, à fournir des technologies et à restreindre le monde des possibles en termes de structures et de buts. Elle ignore également, en grande partie, le rôle de l'environnement du produit – les clients, les concurrents, les fournisseurs, les syndicats et les organismes de régulation – et les ressources matérielles et humaines. Tous ces éléments auront des effets indépendants sur les variables majeures » (Perrow, 1967, p. 202).

#### Encadré 6.2- Technologie et organisation : le modèle de Perrow

La typologie de Perrow (1967), comme le travail de Thompson (1967) sur lequel nous reviendrons, permettent de classer aussi bien les entreprises industrielles que les entreprises de services. Ainsi, la distinction entre entreprises industrielles et entreprises de service n'a que peu de sens pour comprendre l'impact de la technologie sur la structure (Hatch, 1997).

Dans la lignée du modèle de Perrow (1967), on considère traditionnellement que, pour les organisations dans lesquelles on a une connaissance imparfaite du processus de transformation et dans lesquelles ce dernier connaît de nombreuses exceptions, le contrôle de gestion mécanique et basé sur un contrôle financier n'est pas adapté. Dans le cas contraire de la production de masse de produits indifférenciés, les systèmes de contrôles formels et financiers sont recommandés (Chenhall, 2003).

L'analyse de Thompson (1967) amène à relativiser ce résultat. En effet, selon lui les variables qui servent à évaluer les organisations mais aussi les personnes dans l'organisation dépendent notamment de la connaissance des relations entre causes et effets dans l'organisation. Il pose l'hypothèse suivante :

« Lorsque la connaissance de la relation cause / effet est considérée comme incomplète, les organisations cherchent des mesures extrinsèques de bonne santé » (Thompson, 1967, p. 92).

Ainsi, il est possible d'utiliser des mesures relatives à l'efficacité du processus technique lorsque les relations causes / effets sont bien connues. Dans le cas contraire, il semblerait que des mesures comptables, par exemple, soient des référents externes de performance permettant de pallier l'impossibilité d'utiliser des mesures techniques.

Bouquin (2001) souligne qu'on est ici face à un paradoxe : pour pouvoir budgétiser, il faut connaître la fonction de production (relation entre input et output) cependant si l'on connaît la fonction de production à quoi sert-il de déléguer grâce à un budget ? De même, Anthony (1965) affirme que « les processus de contrôle de gestion s'appliquent aux activités dans lesquelles la relation entre input et output n'est pas connue » (Anthony, 1965, p. 84).

Dans la lignée des travaux de Thompson (1967), Ouchi (1977 ; 1979) et Merchant (1982) proposent que les systèmes de contrôle doivent dépendre :

- de la possibilité de mesurer les résultats ;
- de la connaissance du processus de transformation (Ouchi, 1979) ou de la connaissance des actions à entreprendre (Merchant, 1981).

Leurs deux modèles peuvent se superposer, nous les reprenons dans la matrice ci-dessous.

		Connaissance du processus de transformation (Ouchi, 1979) Connaissance des actions à entreprendre (Merchant, 1982)	
		Parfaite	Imparfaite
Possibilité de mesurer les résultats	Forte	Contrôle des comportements (Ouchi, 1979) / actions spécifiques (Merchant, 1982) ou Mesure du résultat	Contrôle par les résultats
	Faible	Contrôle du comportement par observation, règles (Ouchi, 1979) / Contrôle des actions spécifiques (Merchant, 1981)	Rituel et cérémonie Contrôle par le clan (par la formation ou par les pairs) (Ouchi, 1979) / Contrôle personnel (Merchant, 1982)

**Tableau 6.1- Déterminants des systèmes de contrôle : modèle d'Ouchi (1977 ; 1979) et de Merchant (1982)**

Ainsi, quand la connaissance du processus de transformation et/ ou des actions à entreprendre est parfaite, il est possible d'observer les comportements (Ouchi, 1979) ou de contrôler des actions spécifiques (Merchant, 1982). Le contrôle des actions spécifiques peut passer par des contraintes physiques ou administratives, la responsabilisation sur les actions (assortie de sanctions et de récompenses), ou le contrôle pendant l'action (par la supervision directe, l'approbation de dépenses ou des revues budgétaires).

Dans le cas où la connaissance du processus de transformation et / ou des actions à entreprendre est imparfaite, le contrôle doit se faire par le résultat. Un problème se pose lorsque le processus de transformation est mal connu et qu'il n'est pas possible de mesurer les résultats : le contrôle prendrait dans ce cas une dimension plus rituelle (Ouchi, 1979) ou personnelle (par l'amélioration des compétences, la communication ou le contrôle par les pairs) (Merchant, 1982).

Merchant (1982) suggère donc que, dans les situations où la connaissance des actions à entreprendre est imparfaite, on peut utiliser le budget comme outil de contrôle par les résultats. Dans les situations où la connaissance des actions à entreprendre est bonne, on peut utiliser le budget comme outil de contrôle des actions spécifiques, par la surveillance des dépenses ou des revues budgétaires.

Anthony (1988) identifie lui aussi la connaissance des relations entre inputs et outputs comme un élément majeur de structuration du système de contrôle de gestion. Pour lui, « plus l'incertitude relative des relations entre inputs et outputs est grande, plus le jugement sera déterminant dans le processus de contrôle de gestion » (Anthony, 1988, p. 168). Dans les unités à faible incertitude (de la relation entre inputs et outputs) des critères d'efficacité doivent être utilisés alors que dans les unités à forte incertitude, seuls des critères d'efficacité sont possibles.

Pour être complet, il faut ajouter que les technologies en elles-mêmes peuvent être un moyen de contrôle, parce qu'elles contraignent largement les possibilités des opérationnels (Brownell et Merchant, 1990 ; Dent, 1990).

### 1.2.2. Hypothèses

Au niveau théorique les arguments avancés peuvent donc conduire à des conclusions contradictoires (entre les modèles de Perrow et de Thompson) en ce qui concerne l'effet de la technologie sur les systèmes de contrôle.

Empiriquement, les résultats des travaux relatifs à l'effet de la technologie sur les organisations sont eux aussi contradictoires (Miller *et al.*, 1991, p. 371). Une des raisons de ces contradictions est certainement que les caractéristiques de la technologie sont parfois prises en compte au niveau organisationnel, parfois au niveau individuel (Scott, 2003, p. 244). Nous nous centrons sur les effets de la technologie appréhendée au niveau organisationnel sur les pratiques budgétaires.

Quelques études empiriques permettent de poser des hypothèses en ce qui concerne la relation entre technologie et pratiques budgétaires :

1. Merchant (1985a) fait l'hypothèse que la propension à créer du *slack* est liée négativement à la prédictibilité du processus de production. On peut considérer que le processus de production est plus prédictible lorsqu'il est automatisé puisque, dans ce cas, les relations entre input et outputs sont clairement établies. Il en est de même pour la standardisation des produits. Ses résultats montrent que l'automatisation du processus de production est négativement liée au *slack* ( $r=-0,11$ ,  $p<0,1$ ) mais que la standardisation des produits n'est pas liée au *slack*.
2. L'étude de Brownell et Merchant (1990) montre que dans le cas d'une faible standardisation des produits, une forte participation et des budgets statiques (qui ne s'adaptent pas au niveau d'activité) sont plus performants que dans le cas d'une forte standardisation des produits. Il semblerait en revanche que le niveau d'automatisation n'ait pas d'influence combinée avec le système de contrôle budgétaire sur la performance.
3. Simons (1991), à partir de son analyse d'études de cas, constate que la dépendance technologique du métier et la complexité de la chaîne de valeur expliquent pour une large part les systèmes de contrôle. Il rejoint sur ce point l'analyse de Thompson (1967) présentée précédemment :

« Les managers d'activités à chaîne de valeur complexe doivent mener de nombreux échanges au sein des lignes de produits comme des marchés : l'input, la production, la distribution, la vente et le marketing ont tendance à être liés d'une façon complexe et dynamique. Dans ces activités, les systèmes de contrôle qui reposent sur la comptabilité (i.e. les systèmes interactifs de planification) fournissent des indicateurs essentiels des menaces et des opportunités car ces systèmes mettent en évidence les effets globaux d'un changement de combinaison des variables. A l'opposé, les managers d'activité à chaîne de valeur simple et stable ont bien moins d'échanges à gérer. Ils peuvent donc réduire le niveau de complexité en concentrant l'attention organisationnelle sur des mesures plus simples

d'output ou d'input comme les volumes ou les parts de marché (i.e. système de budgétisation par marque) » (Simons, 1991, p. 56-57).

4. Dunk (1992) identifie l'automatisation du processus de production comme variable médiatrice entre la « *RAPM* » et la performance. En contradiction avec Brownell et Merchant (1990), ses résultats suggèrent que l'évaluation budgétaire permet d'accroître la performance en cas d'automatisation du processus de production.

Les différents éléments présents dans la littérature permettent de faire l'hypothèse suivante :

*H4a : Une mauvaise connaissance du processus de transformation (technologie complexe)<sup>148</sup> implique une participation plus élevée (Brownell et Merchant, 1990), un suivi des écarts plus important (Simons, 1991), une évaluation et une rémunération plus fortement basées sur des données budgétaires (Brownell et Merchant, 1990 ; Thompson, 1967). Dans cette situation, les standards techniques sont mal connus. Le processus budgétaire constitue un mode alternatif de contrôle (Merchant, 1981). La hiérarchie s'y implique donc largement, et s'appuie sur un budget détaillé et formalisé.*

Notre étude terrain permet de penser que les pratiques budgétaires sont également influencées par l'horizon de programmation des investissements. Ainsi, dans une des entreprises observées, l'horizon de planification des investissements est à très long terme et le budget semble d'abord servir à la prévision et à l'allocation de ressources. Cette entreprise appartient à une industrie qui se caractérise par une forte intensité capitalistique. Anthony (1988, p. 172) souligne que ce type d'entreprise « doit porter beaucoup d'attention au processus de programmation ». Il ajoute que la performance doit y être mesurée en prenant en compte les conséquences à long terme des décisions.

Ce qui se traduit par l'hypothèse suivante :

*H4b : Lorsque l'horizon d'investissement est lointain, la négociation budgétaire est très opérationnelle, le budget est faiblement utilisé pour évaluer la performance et rémunérer les managers et le budget est très formalisé.*

### **1.2.3. Opérationnalisation**

Nous opérationnalisons la connaissance du processus de transformation en reprenant des échelles existantes (Brownell et Merchant, 1990) et en tentant d'opérationnaliser les constats de Simons (1991) (voir annexe 6.1)<sup>149</sup>. Ainsi, nous considérons que la connaissance du processus de transformation découle de :

- La standardisation des produits ;

---

<sup>148</sup> Dans la suite du chapitre, nous utilisons indifféremment les expressions « mauvaise connaissance du processus de production » et complexité de la technologie.

<sup>149</sup> L'annexe 6.1 présente l'ensemble des échelles utilisées pour opérationnaliser les déterminants des pratiques budgétaires étudiés.

- Du nombre de technologies utilisées ;
- De la complexité de la chaîne de valeur ;
- De la compréhension du processus de transformation des inputs et outputs.

Nous ajoutons une question concernant l'horizon de prévision des investissements.

<ol style="list-style-type: none"><li>1. En ce qui concerne la technologie utilisée, vous diriez que...</li><li>2. Les produits/services vendus sont complètement standardisés (*)</li><li>3. Les technologies utilisées dans la production des produits/services sont diverses</li><li>4. La chaîne de valeur est complexe</li><li>5. Le processus par lequel les inputs organisationnels (financiers, matériels, humains...) sont transformés en outputs (produits/services) est bien compris</li></ol> <p><i>L'échelle est constituée en faisant la moyenne des items précédents</i></p> <p>L'horizon de prévision de vos investissements productifs est de : moins de 1 an / 1 à 3 ans / 3 à 5 ans / 5 à 10 ans / Plus de 10 ans</p>
--

**Encadré 6.3- Technologie : échelle de mesure**

### 1.3. Décentralisation

De manière générale, « peu d'intérêt a été porté à la relation entre le contrôle budgétaire et les autres aspects de l'organisation » (Armstrong *et al.*, 1996, p. 3). Nous proposons donc de nous intéresser aux liens entre pratiques budgétaires et décentralisation. La décentralisation peut être définie de la manière suivante :

« Si de nombreux membres d'une organisation participent aux décisions, alors l'organisation peut être considérée comme décentralisée. Inversement, si la plupart des décisions et notamment les plus importantes sont prises par une personne, alors l'organisation est centralisée » (Hage, 1995, p. 127).

#### 1.3.1. Contrôle et décentralisation

Le niveau de centralisation / décentralisation optimal est une des questions essentielles des études fondatrices de la contingence structurelle (Chapman, 1997, p. 193). On considère bien souvent que « le problème de la décentralisation est un problème de pouvoir ou de contrôle » (Hage, 1995, p. 127). Si décentralisation et contrôle ne sont qu'une seule et même chose peut-on chercher à expliquer l'un par l'autre ? La distinction proposée par Ouchi (1977) entre structure et contrôle nous permet d'y voir plus clair :

« La structure n'est pas le contrôle [...] Trois courants de travaux [Perrow, Thompson et Woodward], chacun s'intéressant à la technologie et à la structure, aboutissent à la conclusion que ce sont les besoins de contrôle de la technologie qui affectent la structure. [...] Il y a une distinction entre la structure d'une organisation et ses mécanismes de contrôle. La structure est constituée de variables familières comme la différenciation verticale et horizontale, la centralisation et la formalisation. Le système de contrôle semble être composé de deux parties : (1) un ensemble de conditions qui dicte la forme de contrôle à utiliser, (2), le système de contrôle en lui-même. Le système de contrôle en lui-même est composé d'un *process* pour suivre et évaluer la performance, alors que les pré-conditions spécifient la fiabilité et la validité avec lesquelles ces comparaisons peuvent avoir lieu. » (Ouchi, 1977, p. 95-96)

Cette conception est partagée par Anthony (1965) dans son ouvrage fondateur :

« Même si tout le monde n'est pas d'accord avec nous, nous croyons [...] que la conception des systèmes [de contrôle] devrait être distinguée [...] des décisions concernant la structure de l'organisation et la division des responsabilités. La façon dont une entreprise est organisée a évidemment un impact sur ses systèmes de planification et de contrôle, mais quand le management réfléchit à la meilleure façon de s'organiser, cet impact n'est qu'un des nombreux facteurs qu'il prend en compte. [...] [Le concepteur] peut faire remarquer qu'une structure différente faciliterait la planification et le contrôle ; mais si le management pense que d'autres considérations sont plus importantes [...] le concepteur construit le meilleur système possible pour correspondre aux besoins de l'organisation » (Anthony, 1965, p. 8).

Il prend notamment l'exemple de la décentralisation : il ne « faut pas dire que la décentralisation est positive ou négative », il est préférable de formuler les choses comme suit « si une organisation est décentralisée, elle devrait utiliser tels et tels systèmes de contrôle de gestion ; et si elle est centralisée, elle devrait utiliser des systèmes différents » (Anthony, 1965, p. 8).

Centralisation et décentralisation peuvent chacune avoir leurs avantages et inconvénients : s'il y a allocation des ressources de façon autoritaire, les décisions peuvent être sous-optimales car l'information est imparfaite, si les décisions sont décentralisées, le contrôlé peut tenter d'accroître son gain au détriment de l'organisation (Waterhouse et Tiessen, 1978, p. 72).

Child (1972a) reprenant la thèse de Weber montre empiriquement que le niveau de centralisation est corrélé négativement au contrôle bureaucratique (spécialisation, standardisation et formalisation). De la même manière, Chandler (1962) établit que le développement du contrôle de gestion a permis à la direction générale de se concentrer sur les choix stratégiques en décentralisant les décisions les plus courantes.

### **1.3.2. Hypothèse**

Merchant (1981), à la suite de Bruns & Waterhouse (1975), montre que les entreprises les plus décentralisées tendent à utiliser le budget sous une forme administrative (c'est-à-dire qu'elles accordent une plus grande importance à l'atteinte des budgets, qu'elles permettent une participation budgétaire plus importante et un processus budgétaire plus sophistiqué et plus formalisé).

Les éléments théoriques et empiriques convergent et permettent ainsi de poser l'hypothèse suivante :

*H5 : Lorsqu'une organisation est décentralisée, le processus budgétaire est plus participatif, les écarts sont plus suivis, l'évaluation et la rémunération budgétaire sont plus importantes et la formalisation est plus élevée (Merchant, 1981).*

### 1.3.3. Opérationnalisation

Il existe trois grands types de mesures de la décentralisation (Hage, 1995, p. 127) : la mesure proposée par Tannebaum qui opérationnalise la décentralisation en termes de pouvoir d'un niveau hiérarchique sur un autre, la mesure proposée par l'école d'Aston qui mesure le niveau de délégation des décisions et la troisième qui consiste à demander aux individus dans quelle mesure ils participent à différentes décisions<sup>150</sup>.

Nous nous limiterons à reprendre une mesure de la décentralisation régulièrement utilisée dans les recherches en contrôle de gestion : celle de Gordon et Narayanan (1984) reprise notamment par Gul et Chia (1994). Cette mesure s'inscrit largement dans la perspective de l'école de d'Aston (voir annexe 6.1).

A quel niveau se prennent généralement les décisions suivantes ? (managers de premier niveau, managers intermédiaires, directeurs divisionnels, direction générale, au-delà de la DG –groupe, actionnaire)

1. Développement de nouveaux produits
2. Embauche et licenciement de managers
3. Choix des investissements
4. Choix des prix de vente des produits

**Encadré 6.4- Décentralisation : échelle de mesure**

## 1.4. Stratégie

Le concept de stratégie dans le domaine organisationnel a été introduit dans les années cinquante par les professeurs de Harvard (Snow et Hambrick, 1980). Ces derniers proposaient une perspective normative de la stratégie. Chandler (1962) est le premier à avoir utilisé le concept dans une optique descriptive (Snow et Hambrick, 1980, p. 528).

De manière générale, on peut voir la stratégie comme une position (c'est-à-dire un contenu) ou comme un processus (la façon dont elle est construite et réalisée) (Mintzberg *et al.*, 1998). En nous plaçant dans une perspective de coupe instantanée, l'aspect processuel de la stratégie dans sa relation avec les systèmes de contrôle est difficile à appréhender : il ne sera pas traité ici.

On peut distinguer deux niveaux de stratégie : la stratégie « *corporate* » (de groupe) et la stratégie « *business* ». Nous nous intéresserons uniquement ici à la stratégie « *business* ». Les liens entre budgets et stratégie « *corporate* » seront abordés avec les déterminants externes.

---

<sup>150</sup> Le problème des différentes mesures est qu'elles supposent généralement une continuité dans la centralisation / décentralisation des décisions (Hage, 1995). Il existe cependant d'autres éléments à prendre en compte (Hage, 1995) : la nature des décisions décentralisées (stratégiques / opérationnelles), le fait qu'il y ait, en certains endroits, de la décentralisation et non dans d'autres et enfin le fait qu'il existe des ruptures de décentralisation à certains niveaux.

### 1.4.1. Stratégie : type, positionnement et mission

La stratégie n'était pas utilisée explicitement comme une variable dans la recherche sur les systèmes de contrôle jusqu'aux années quatre-vingt (Langfield-Smith, 1997, p. 207). Chapman (1997, p. 190) explique cet oubli par l'inexistence jusqu'à la fin des années 70 de typologies permettant d'opérationnaliser la variable « stratégie » comme une variable contingente. Aujourd'hui, la stratégie est un facteur de contingence qui tient une place croissante dans l'explication des systèmes de contrôle (parmi lesquels le budget) (Bouquin, 2000a ; Dent, 1990 ; Langfield-Smith, 1997).

Chez les praticiens, il semble bien que la croyance de la nécessité d'adapter le budget à la stratégie est forte. Quelques citations illustrent ce point de vue :

*« Pour prendre l'exemple de C, il est clair que le contenu du budget a fortement évolué entre une première phase au cours de laquelle la stratégie était centrée sur la croissance externe (ce qu'on demande avant tout aux filiales, c'est de remonter du cash permettant de financer cette croissance donc peu d'informations remontent) et la phase actuelle centrée sur l'optimisation de la rentabilité des business units (reportings multiformes et plus détaillés). La meilleure pratique est peut-être de refondre la maille du budget à chaque exercice pour tenter de coller à l'évolution des préoccupations stratégiques » (Directeur de la consolidation, Entreprise C).*

*« La pratique budgétaire est sans doute très serrée et fine dans les cas où peu d'évolutions sont attendues et lorsque les groupes sont établis ; ce qui est assez contradictoire au demeurant : on pourrait s'attendre à ce que les groupes en mouvement aient le souci de monitorer les risques, mais ils n'en ont probablement pas le temps. [...] Lorsque les marges sont serrées, le besoin d'informations détaillées est plus fort. Si le budget est bien construit, il aura le souci de bien montrer les risques et éventuelles impasses » (Directeur du contrôle de gestion, Entreprise B).*

*« Dans une société où les marges sont très serrées, il faut avoir une construction détaillée des prix de revient, ne serait-ce que pour pouvoir se comparer à d'autres unités plus performantes et en tirer des conclusions. Je pense que le type d'organisation du budget est également lié à l'organisation de la société (centralisée ou non) » (Directeur du contrôle de gestion, entreprise K).*

*« On observe dans de nombreux groupes des procédures allégées pour des filiales en démarrage que l'on ne veut pas engluier dans des process trop administratifs. On constate aussi des utilisations différentes et des niveaux de granularité différents entre centres de profit et centres de coûts » (Directeur du contrôle de gestion, Entreprise F).*

*« L'approche bottom-up est peut-être une approche de « riches » et d'entités non soumises à la règle du ROE... mais pas de certitude définitive » (Directeur du contrôle de gestion, Entreprise B).*

Si la stratégie « business » doit, dans un modèle rationnel du contrôle, façonner le processus budgétaire, c'est parce que les facteurs clé de succès et les facteurs stratégiques de risques diffèrent selon les stratégies. Ceci implique des systèmes de contrôle et plus particulièrement des processus budgétaires différents (Bouquin, 2001).

Trois types d'opérationnalisations de la stratégie dans les recherches contingentes en stratégie / contrôle ont été proposés : la typologie de Miles et Snow (1978), la typologie de Porter et la typologie du BCG.

### 1.4.2. La typologie de Miles et Snow

La typologie de Miles et Snow (1978) a été construite à partir de seize études de cas dans des entreprises d'édition scolaire, améliorée grâce à l'étude de quarante-neuf entreprises dans les secteurs électronique et agro-alimentaire et testée sur dix-neuf hôpitaux.

Pour Miles et Snow (1978), une organisation se caractérise par son cycle d'adaptation à l'environnement. Se situant dans la perspective du choix stratégique (Child, 1972b), ils considèrent que ce cycle permet de résoudre successivement les problèmes suivants : le problème entrepreneurial (choix des produits / marchés), le problème ingénierique (choix des technologies de production et de distribution) et le problème administratif (rationalisation de la structure et du processus, sélection des domaines pour des innovations futures).

Ils proposent une typologie en quatre groupes qui permet de codifier (répartir les entreprises dans des catégories de stratégies) et de prévoir (puisque les éléments constitutifs de la typologie varient ensembles) (Miles et Snow, 1978, p. 30) :

- Les *défendeurs* sont des organisations qui ont un domaine étroit de produits marché. Leurs dirigeants sont des experts dans leur domaine mais ne cherchent pas d'opportunité en dehors de leur domaine. Ces organisations ont donc rarement besoin de se réorganiser et elles se concentrent sur l'amélioration de l'efficacité.
- Les *prospecteurs* cherchent de nouvelles opportunités de marché. Ils créent souvent des changements sur leurs marchés. Du fait de leur recherche d'innovation, ces organisations ne sont pas complètement efficaces.
- Les *analyseurs* sont des organisations qui opèrent sur deux types de marchés, l'un stable, l'autre changeant. Sur le premier, elles semblent se comporter comme des défenseurs, sur l'autre comme des prospecteurs.
- Les *réacteurs* sont des organisations dans lesquelles les dirigeants perçoivent fréquemment des changements dans leur environnement mais ne parviennent pas à y répondre de manière efficace. Ces organisations changent rarement sauf quand elles y sont contraintes.

Les défenseurs et les prospecteurs se situent « aux deux extrêmes d'un continuum » et les analyseurs sont « une combinaison des types défenseur et prospecteur » (Miles et Snow, 1978, p. 68). Les réacteurs sont « un type résiduel » d'organisation qui n'arrivent pas à s'adapter et constituent à ce titre une forme non stable (Miles et Snow, 1978, p. 93)<sup>151</sup>.

Cette typologie repose sur l'orientation de l'organisation vis-à-vis du développement de ses produits / marchés (Snow et Hambrick, 1980, p. 530). La dimension clé de la typologie est la rapidité avec laquelle une organisation change de produits et de marchés. L'hypothèse centrale de Miles et Snow (1978) est donc que l'orientation stratégique « permet de prévoir

---

<sup>151</sup> Les trois premières catégories de stratégies mises en évidence (prospecteurs, défenseurs et analyseurs) peuvent permettre aux entreprises d'être également performantes. La catégorie « réacteurs » est peu performante.

les caractéristiques structurelles et processuelles associées à une stratégie choisie » (Miles et Snow, 1978, p. 8).

Ainsi, les stratégies ne sont pas déterminées par l'environnement, « le comportement organisationnel est seulement partiellement pré-ordonné par les conditions environnementales et [...] les choix qu'opèrent les top managers sont les déterminants critiques de la structure et des process organisationnels » (Miles *et al.*, 1978, p. 548)<sup>152</sup>.

Enfin, selon Miles et Snow « les formes organisationnelles majeures qui ont émergé dans le temps ([...] décrites par Chandler) existent toujours dans de nombreuses industries sous des formes variées » (Miles et Snow, 1978, p. 128). Leur typologie reprend ces diverses formes organisationnelles. Cette correspondance entre leur typologie et des typologies plus anciennes permettrait de valider théoriquement cette typologie<sup>153</sup>.

Zahra et Pearce (1990, p. 752) proposent une synthèse des éléments empiriques collectés sur le sujet qui semble encore en grande partie encore d'actualité aujourd'hui.

Dimensions	Propositions de la typologie	Recherches passées	
		Nombre d'études	Validité
Existence de types distincts de stratégies	Quatre types	Important	Forte
Lien environnement stratégie	Les types de stratégies existent dans divers environnements	Modéré	Forte
Problème entrepreneurial	Les types de stratégies diffèrent dans la façon de définir leurs domaines	Faible	Contradictoire
Problème ingénierique	Les types de stratégies diffèrent sur leur façon de choisir leurs technologies de production	Faibles	Faible
Analyse de l'environnement	Les types de stratégies diffèrent dans leurs efforts d'analyse de l'environnement (scanning)	Faible	Faible
Importance fonctionnelle	Les types de stratégies diffèrent en ce qui concerne la place accordée aux différentes fonctions	Modéré	Contradictoire
Composition du Top Management	Les types de stratégies diffèrent dans leur mode de recrutement des top-managers (expérience fonctionnelle, interne/externe, âge)	Faible	Faible
Organisation interne	Les firmes ayant des types stratégiques différents ont des structures organisationnelles et des mécanismes de centralisation différents	Aucune	Inconnue
Philosophies managériales	Les managers auront des philosophies de gestion des ressources humaines différentes selon le type de stratégie	Aucune	Inconnue
Performance	Les défenseurs, les analyseurs et les prospecteurs ont de meilleures performances que les réacteurs	Modéré	Forte
	Equifinalité : Les défenseurs, les analyseurs et les prospecteurs sont aussi performants	Modéré	Contradictoire

**Tableau 6.2-Recherches et résultats sur la typologie de Miles et Snow (Zahra et Pearce, 1990, p. 752)**

<sup>152</sup> Les résultats d'Hambrick (1981) permettent de démontrer cette affirmation empiriquement et « confirment que l'environnement et la stratégie peuvent être conceptuellement et empiriquement différenciés et que l'un comme l'autre peuvent avoir un effet sur les processus internes » (Hambrick, 1981, p. 269)

<sup>153</sup> « Une grossière approximation de la validité du construit qui opérationnalise la typologie peut être obtenu en prenant en compte et en étendant la typologie de Chandler (1962) et de Ansoff, qui sont l'une comme l'autre fondées empiriquement » (Snow et Hrebiniak, 1980, p. 321)

Dans le travail de Miles & Snow (1978), il est fait explicitement référence aux structures organisationnelles et aux systèmes de contrôle : ils sont congruents avec la typologie adoptée. Pour Miles et Snow, le problème administratif (et donc le problème du contrôle) doit être résolu en cohérence avec les choix ingénieriques (la production) et entrepreneuriaux (la stratégie). Le type de stratégie devrait donc influencer largement les systèmes de contrôle.

### **1.4.3. Typologie de Porter : le positionnement stratégique**

La théorie des stratégies compétitives génériques de Porter est certainement parmi les contributions les plus importantes du domaine de la stratégie (Campbell-Hunt, 2000, p. 127). Elle a, en effet, considérablement structuré le champ de recherche en stratégie et reste largement enseignée en dépit des critiques qui lui sont faites (Campbell-Hunt, 2000).

Celui-ci différencie trois stratégies génériques : domination par les coûts, différenciation et focalisation. Ces trois stratégies se distinguent selon l'avantage stratégique recherché (coûts faibles ou différenciation perçue par le client) et la largeur du segment visé par l'entreprise (un segment étroit est caractéristique d'une stratégie de focalisation). Ces trois stratégies peuvent être sources d'avantages concurrentiels, la voie médiane conduisant, en revanche, à de faibles performances.

En dépit de nombreuses vérifications empiriques et de raffinements théoriques, de nombreux chercheurs ont critiqué la typologie de Porter. On peut se demander, si les stratégies génériques qu'il met en évidence sont exhaustives et si elles sont mutuellement exclusives (Kotha et Vadlami, 1995, p. 76).

Il semble pertinent ne retenir que les deux stratégies principales : la domination par les coûts et la différenciation. C'est d'ailleurs le choix réalisé par de nombreux chercheurs (par exemple Davis *et al.*, 1993 ; Govindarajan, 1988 ; Lee et Miller, 1999 ; Miller, 1988 ; Van der Stede, 2001) car « tandis que les précédentes recherches ont fourni des preuves concernant l'existence à la fois des stratégies de faible coût et de différenciation, il existe peu de preuves empiriques concernant une orientation stratégique qui serait uniquement reliée à une stratégie de focalisation » (Davis *et al.*, 1993, p. 155).

Chacune des stratégies proposées par Porter « a des implications sur le contrôle de gestion » (Anthony, 1988, p. 167). D'après Porter (cité par Van der Stede, 2001, p. 35), des divisions qui ont des stratégies compétitives différentes au sein d'une même entreprise vont nécessiter des arrangements organisationnels différents pour mettre en œuvre leur stratégie de façon efficace.

### **1.4.4. Typologie du BCG : la mission stratégique**

Une dernière manière d'appréhender la stratégie, la plus ancienne, est de considérer que la stratégie doit être conduite en fonction du cycle de vie du produit. Cette modélisation, d'abord introduite par le BCG, suggère de distinguer les produits en fonction de leur phase (introduction, croissance, maturité et déclin). Distinguer ces phases s'avère crucial puisque

« des stratégies génériques différentes sont compatibles avec chaque phase » (MacIntosh, 1994, p. 105). Le choix de stratégie se fait en fonction de l'importance relative accordée à la croissance de la part de marché et à la maximisation du profit à court terme (Langfield-Smith, 1997, p. 212). En phase d'introduction et de croissance, il faut chercher à faire croître les parts de marché (construire), en phase de maturité et déclin, il faut chercher à maximiser le profit (maintenir puis récolter). Ces différences de stratégies font que « les caractéristiques principales des systèmes de comptabilité et de contrôle de gestion devraient aussi se différencier en fonction des phases » (MacIntosh, 1994, p. 105).

#### 1.4.5. Quelle cohérence entre les typologies ?

Trois modèles majeurs permettent donc de classer les entreprises en fonction de leur type organisationnel (Miles et Snow, 1978), de leur positionnement (Porter) et de leur mission (BCG).

Les trois typologies décrites sont parfois considérées comme quasi-équivalentes. Segev (1989) propose, par exemple, de réconcilier les typologies de Porter et de Miles et Snow en mettant en évidence leurs dimensions communes. Langfield-Smith (1997, p. 217) affirme ainsi « qu'il y a un certain niveau d'adéquation entre les caractéristiques de l'organisation et des systèmes de contrôle des défenseurs et des organisations cherchant la domination par les coûts, et, entre les prospecteurs et les entreprises qui cherchent à se différencier ». Et, dans les fait, il arrive que les différentes typologies soient utilisées de manière indifférente (voir par exemple Van Der Stede (2001)).

Langfield-Smith (1997 : 212-213) propose de croiser ces typologies de la façon suivante :

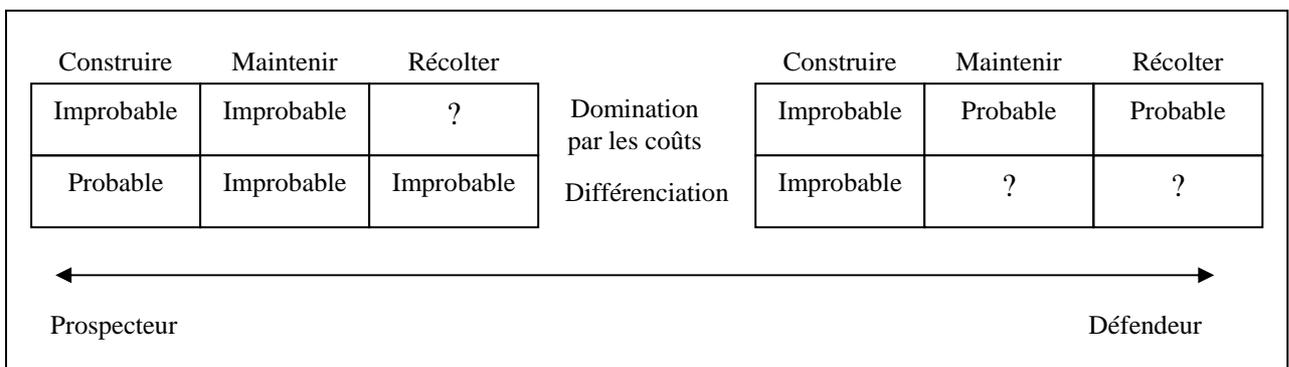


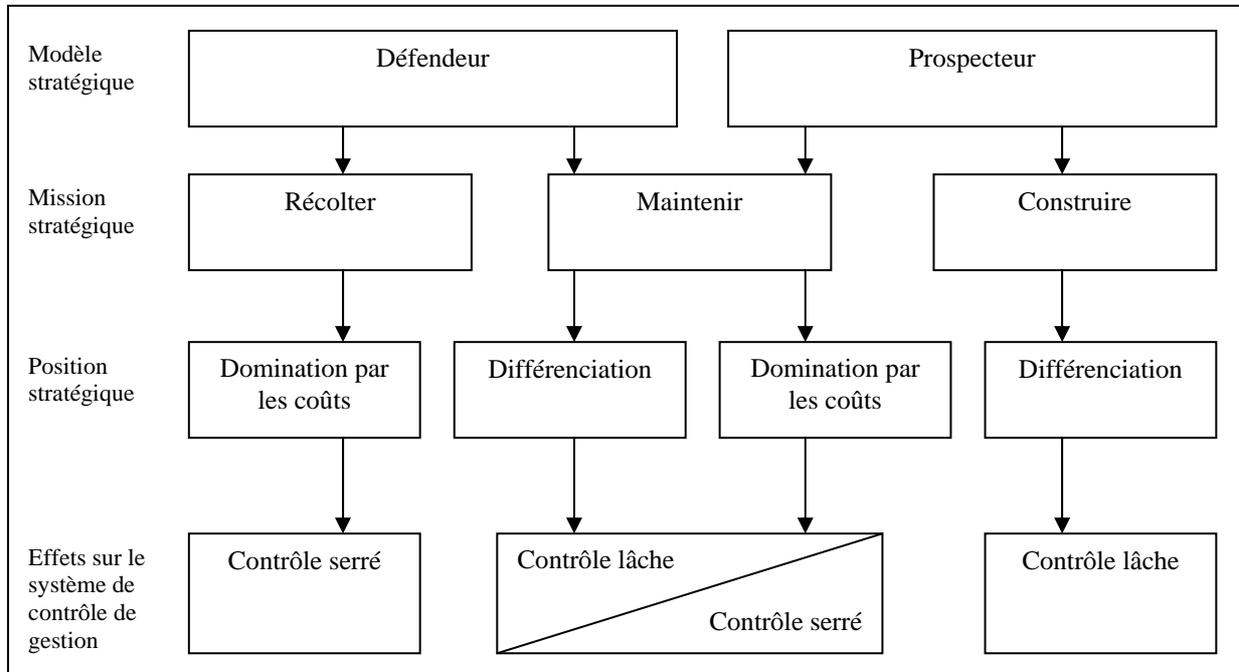
Figure 6.1- Articulation entre types, positions et missions stratégiques (Langfield-Smith, 1997, p. 213)

D'après Langfield-Smith (1997) toutes les configurations ne sont donc pas possibles. Il affirme, par exemple, qu'il semble *a priori* incohérent de chercher la domination par les coûts en étant un prospecteur dans une phase de construction. De sa classification, on peut tirer la conclusion que de manière générale, les prospecteurs se positionnent pour se différencier sur des produits en phase de construction. Les défenseurs sont en phase de maintien ou récolte et cherchent une domination par les coûts.

Toutefois, Kald *et al.* (2000) prennent une position inverse :

« Miles et Snow prennent en compte plus de paramètres que Porter ou Gupta et Govindarajan, qui se limitent aux produits. Il est donc logique de penser que dans la large classification de Miles et Snow, nous trouverons des organisations avec les mêmes schémas stratégiques malgré différentes positions et objectifs stratégiques » (Kald *et al.*, 2000, p. 205).

Ceci les amène à proposer le modèle suivant :



**Figure 6.2- Relations hypothétiques entre modèles stratégiques, mission stratégique, position stratégique et la conception et l'utilisation du contrôle de gestion (Kald *et al.*, 2000, p. 207)**

Le modèle proposé par Kald *et al.* (2000) pose problème. En effet, il revient à considérer que seule la position stratégique et, dans une moindre mesure, la mission stratégique ont une incidence sur les systèmes de contrôle. Ce choix est contraire à la théorie de Miles et Snow (1978) qui lie problème entrepreneurial, ingénierique et administratif. Pour en arriver à ce résultat, ils discutent la vitesse des changements stratégiques et constatent que, théoriquement, un changement de modèle stratégique sera plus lent qu'un changement de position ou de mission. Est-il si simple de faire évoluer les systèmes de contrôle à la vitesse des positions ou missions stratégiques ?

Vu la complexité à combiner les différentes stratégies, nous optons pour la perspective de Langfield-Smith (1997) en considérant que le fait d'être défendeur, de chercher à dominer par les coûts ou le fait d'être en phase de récolte a des effets équivalents sur le système de contrôle. Inversement, être prospecteur, en phase de construction et chercher la différenciation devrait aussi avoir les mêmes effets sur les systèmes de contrôle.<sup>154</sup>

#### 1.4.6. Hypothèses

<sup>154</sup> Les recherches sur le lien entre contrôle et stratégies retiennent généralement les deux catégories principales et extrêmes des typologies de Miles et Snow et de Porter. Nous faisons le même choix.

Au niveau théorique, les travaux de Miles et Snow, de Porter et du BCG, prédisent des systèmes de contrôle différents pour des stratégies différentes. Au niveau empirique, depuis le milieu des années quatre-vingt, quelques études s'attachent à en vérifier l'existence<sup>155</sup>, nous utiliserons le résultat de ces études pour poser nos hypothèses sur le lien entre stratégie et pratiques budgétaires.

Dans la typologie proposée par Miles & Snow (1978) le mode de planification et de budgétisation varie selon la catégorie à laquelle appartient l'entreprise. Simons (1990) reprenant cette typologie constate que chez les défenseurs, le budget est largement contraint par des objectifs financiers définis *a priori* alors que chez les prospecteurs la budgétisation fait l'objet de débats approfondis sur les stratégies à suivre (négociation opérationnelle et liens entre budgets et plans d'action). Ceci est cohérent avec le fait qu'une stratégie de prospecteur engendre plus d'incertitude et nécessite donc un partage d'information plus important (Shih et Yong, 2001). Nous pouvons en tirer l'hypothèse suivante :

*H6a : Chez les prospecteurs, la construction du budget est plus participative et la négociation est plus opérationnelle que chez les défenseurs.*

Les prospecteurs ou les organisations qui cherchent à se différencier doivent faire face à plus d'incertitudes. Il serait donc logique qu'ils bénéficient de plus de *slack* pour y faire face et que les objectifs y soient moins difficiles. C'est ce que constate empiriquement Van der Stede (2000 ; 2001) pour les prospecteurs / différenciateurs. Nous poserons donc l'hypothèse suivante :

*H6b : Dans les organisations de type prospecteur les objectifs sont moins difficiles que chez les défenseurs.*

Généralement, les entreprises suivant des stratégies de prospecteur ou de différenciation sont considérées comme devant avoir un système de contrôle budgétaire souple. Celui-ci doit permettre la participation, autoriser un certain *slack* (comme nous l'avons déjà vu) et ne pas être utilisé pour l'évaluation des managers (comme nous le verrons plus loin).

Simons (1987a ; 1990) montre, de façon *a priori* contradictoire, que les prospecteurs performants accordent de l'importance à la re-prévision, au suivi budgétaire et à l'explication de la variance. De même, Bruggeman et Van der Stede (1993) constatent que les budgets sont révisés plus souvent dans les entreprises qui ont une stratégie de différenciation. Collins *et al.* (1997) constatent que les prospecteurs font un usage plus important du budget.

Ces résultats semblent incompatibles avec le contrôle budgétaire serré qui caractérise généralement les entreprises qui cherchent la domination par les coûts (Govindarajan, 1988 ; Van der Stede, 2000).

---

<sup>155</sup> Le lecteur intéressé pourra trouver une revue de littérature sur le lien contrôle / stratégie chez Bouquin (2000a), Chenhall (2003), Kald (2000) et Langfield-Smith (1997)

Les auteurs ont généralement considéré que ces résultats étaient contradictoires (Kald *et al.*, 2000 ; Langfield-Smith, 1997 ; Van der Stede, 2001)<sup>156</sup>.

Nous formulons l'hypothèse que ces études aboutissent à des résultats contradictoires car elles n'ont pas différencié les phases du processus budgétaire (finalisation, pilotage et post-évaluation). Il est possible de penser que le processus de suivi est plus important chez les prospecteurs que chez les défenseurs afin d'éviter les dérapages et favoriser l'apprentissage. Nous en déduisons donc l'hypothèse suivante :

*H6c : Le suivi budgétaire des écarts (Simons, 1987a), les révisions et les re-prévisions sont plus fréquents chez les prospecteurs (Bruggeman et Van der Stede, 1993 ; Simons, 1987a). Les dirigeants y sont plus impliqués dans le processus budgétaire (Abernethy et Brownell, 1999 ; Simons, 1990), la formalisation y est plus importante et le niveau de détail plus élevé (Simons, 1987a).*

Simons (1987a), Govindarajan (1988) et Gupta (1987) constatent que les entreprises ayant de bons résultats -et suivant respectivement une stratégie de défenseur, de domination par les coûts et de récolte- distribuent des primes en fonction de l'atteinte des objectifs budgétaires. D'un autre côté, l'évaluation à partir de critères long terme et subjectifs conduit à de mauvais résultats dans les firmes en phase de récolte. Dans le même sens, Van der Stede (2001) montre que les différenciateurs / prospecteurs insistent moins sur l'atteinte des budgets que ceux qui cherchent la domination par les coûts / défenseurs. Govindarajan et Gupta (1985) ont constaté que la mission « construire » appelle une évaluation subjective de la performance pour préserver le long terme. Langfield-Smith (1997, p. 219) souligne ici que les résultats sont cohérents : « l'évaluation objective de la performance et les systèmes d'incitation basés sur les objectifs budgétaires sont efficaces dans les stratégies de type défenseur ». Nous ferons donc l'hypothèse que :

*H6d : Les prospecteurs accordent moins d'importance aux données budgétaires pour l'évaluation des responsables que les défenseurs. Ils évaluent moins les primes à accorder en fonction du budget.*

#### **1.4.7. Opérationnalisation**

Pour opérationnaliser la typologie de Miles et Snow, quatre méthodes sont possibles (Snow et Hambrick, 1980) : l'inférence par le chercheur, l'auto-catégorisation, l'estimation externe et les indicateurs objectifs. Chaque méthode a ses avantages et inconvénients.

L'auto-catégorisation permet de travailler avec de larges échantillons (Snow et Hambrick, 1980, p. 533) et autorise donc une certaine généralisation qui semble utile après les travaux existants sur le lien contrôle – stratégie<sup>157</sup>. Cette méthode a d'abord été utilisée par Coleman

---

<sup>156</sup> Comme dans le domaine de la *RAPM*, on peut penser qu'une partie des résultats contradictoires s'explique par la façon dont les concepts sont opérationnalisés.

<sup>157</sup> Elle a cependant pour défaut de s'appuyer sur des personnes qui ne peuvent avoir une vue comparative des différentes organisations et qui auront peut-être parfois davantage tendance à décrire la stratégie telle qu'elle est voulue plutôt que réalisée.

(Miles et Snow, 1978 chapitre 12), qui a administré des questionnaires en face à face. Snow et Herbiniak (1980) ont choisi de collecter des informations par questionnaire envoyé par courrier.

Snow & Hrebiniak (1980) proposent une opérationnalisation très simple à partir d'une description des quatre idéaux types soumise aux répondants (voir annexe 6.1). Cette opérationnalisation porte davantage sur le contenu de la stratégie que sur sa mise en place – pourtant présente dans les description de types stratégiques proposées par Miles et Snow (1978)-. Il s'agit d'un choix délibéré des chercheurs qui affirment que « l'accent a été mis sur la stratégie et ses effets plus que sur le processus mis en œuvre pour formuler et implémenter les stratégies » (Snow et Hambrick, 1980, p. 528).

Ce type de mesure a été largement validé empiriquement (Doty *et al.*, 1993 ; James et Hatten, 1995 ; Shortell et Zajac, 1990 ; Snow et Hrebiniak, 1980).

1. Shortell et Zajac (1990) testent de cette méthode en mesurant sa corrélation avec d'autres éléments (degrés d'attention porté au développement de nouveaux services et de nouveaux marchés, mesure du taux de croissance du marché, qualité perçue du processus de planification stratégique en termes de formalisation, d'innovation et de recherche de capacité sur le marché). Les résultats sont cohérents avec les prédictions de la typologie :

« Les résultats soutiennent la validité de l'auto-catégorisation par les présidents, des orientations stratégiques de l'organisation. Il apparaît qu'utiliser les perceptions d'acteurs clés concernant l'orientation stratégique de l'organisation est une approche valide pour mesurer la stratégie » (Shortell et Zajac, 1990, p. 828-829).

2. James et Hatten (1995), considérant que les prospecteurs prennent plus de risques que les analyseurs et les défenseurs, montrent que le risque (variance du rendement des investissements) est un bon prédicteur empirique de la stratégie telle qu'elle a été opérationnalisée par Snow & Hrebiniak (1980).

Cette méthode de mesure a été initiée par les auteurs de la typologie eux-mêmes et elle est régulièrement utilisée dans le domaine du contrôle de gestion (voir par exemple Abernethy et Guthrie, 1994 ; Collins *et al.*, 1997 ; Peck, 1994 ; Roger *et al.*, 1999). Nous retenons donc cette méthode dans le cadre de notre recherche. Nous formulons l'hypothèse que les contrôleurs de gestion et les directeurs administratifs et financiers peuvent être des bons informateurs pour qualifier la stratégie. La position hiérarchique élevée de la population visée et les pré-tests réalisés indiquent que cette hypothèse est vraisemblable.

Quelle description parmi les deux extrêmes qui vous sont proposés correspond le mieux à votre entreprise comparée aux autres entreprises de votre secteur ?

- Mon organisation tente de se maintenir dans un domaine relativement stable de produits. Elle tend à offrir une gamme de produits moins importante que ses concurrents et tente de protéger son marché en assurant une meilleure qualité, un service supérieur, des prix plus bas... Souvent, mon organisation n'est pas à l'avant-garde des avancées dans son secteur et se concentre plutôt sur la manière de réaliser le mieux possible son travail dans son domaine.

- Mon organisation apprécie d'être le premier entrant pour des nouveaux produits ou sur des nouveaux marchés même si tous ses efforts ne sont pas toujours profitables. Mon organisation répond rapidement aux nouvelles opportunités. Cependant, elle ne peut se maintenir sur tous les marchés où elle entre.

#### Encadré 6.5- Typologie de Miles et Snow : échelle de mesure

De nombreuses méthodes ont été proposées pour opérationnaliser la typologie de Porter (voir entre autres Davis *et al.*, 1993 ; Dess et Davis, 1984 ; Govindarajan, 1988 ; Miller et Dess, 1993 ; Miller, 1988). Généralement, ces mesures mettent l'accent sur le processus qui permet d'atteindre l'efficacité (domination par les coûts) ou la différenciation. En dépit des validations dont elles font l'objet, on peut se demander dans quelle mesure elles permettent de décrire un positionnement stratégique.

La mesure de Govindarajan (1988) caractérise la stratégie uniquement par le positionnement de l'entreprise sur son marché. Elle est utilisée par Nilsson (2000) et Van Der Stede (2001) pour étudier le lien entre stratégie et contrôle. Sa validité a été évaluée par Govindarajan (1988) qui constate que cette mesure est corrélée positivement (Govindarajan, 1988, p. 838) :

- avec l'importance du développement de nouveaux produits, de la qualité des produits, de l'identification de la marque et négativement avec l'importance des prix bas ;
- avec la part des produits qui correspond à une stratégie de différenciation (question posée au supérieur hiérarchique du responsable de business unit) ;
- avec le niveau de différenciation décelable dans les rapports annuels par une analyse de contenu.

Van Der Stede (2001) valide, lui aussi, cette mesure qui nous semble, au final, la plus adaptée à notre objet (voir annexe 6.2).

**Positionnez vos produits relativement à ceux de vos principaux concurrents** (sensiblement inférieur / sensiblement supérieur)

1. Prix de vente des produits
2. Dépenses en recherche et développement (en % du CA)
3. Dépense en marketing (en % du CA)
4. Qualité des produits
5. Image de marque
6. Caractéristiques techniques des produits

*Pour obtenir une mesure cohérente avec nos autres construits, nous ferons la moyenne pour obtenir le construit « stratégie de différenciation. »*

#### Tableau 6.3- Stratégies génériques de Porter : échelle de mesure

Pour évaluer la mission dominante d'une entreprise, celle-ci doit être vue comme une agrégation de ses stratégies produit (Govindarajan et Gupta, 1985 ; Gupta et Govindarajan, 1984) (voir annexe 6.1).

Ci-dessous sont proposées trois stratégies possibles pour les différents produits que vous vendez. Indiquez quel pourcentage des ventes de votre entreprise (à 10% près) est représenté par chacune des descriptions ci-dessous (le total de vos réponses doit faire 100%).

1. Augmenter les ventes et les parts de marché en acceptant si nécessaire un faible retour sur investissement
2. Maintenir les parts de marché et obtenir un retour sur investissement raisonnable
3. Maximiser la rentabilité et les flux de trésorerie sur le court terme

*Pour obtenir une mesure cohérente avec nos autres échelles, les différents pourcentages seront respectivement pondérés par 5, 3 et 1 puis additionnés (l'échelle obtenue va ainsi de 1 « stratégie orientée récolter » à 5 « stratégie orientée construire »*

**Encadré 6.6- Mission stratégique : échelle de mesure**

## 1.5. Origine professionnelle des dirigeants

L'article d'Hambrick et Masson (1984) propose de voir l'organisation comme le reflet de sa direction. Considérant que le processus de perception managériale qui mène au choix stratégique suit un processus cognitif, ils expliquent les choix stratégiques et organisationnels par les caractéristiques du *top-management*.

Les caractéristiques à étudier selon Hambrick et Masson (1984) doivent être observables (l'âge, l'expérience professionnelle, l'orientation métier, l'éducation, la participation au capital). L'hypothèse faite est que les traits psychologiques des managers peuvent être inférées de leur parcours et de données objectives.

Ils proposent notamment de distinguer les dirigeants selon leur orientation métier :

- les fonctions de « mise sur le marché » du produit (*output functions*) (marketing, ventes, R&D) cherchent des opportunités et suivent le marché ;
- les « fonctions de transformation » (*throughput functions*) (production, *process engineering* et comptabilité) cherchent à améliorer l'efficacité du processus de transformation ;
- les « fonctions périphériques » (droit et finance) dont les membres ne sont pas intégrés dans le cœur des activités.

Cette hypothèse sociologique classique se justifie aisément. En effet, il semble logique que « d'une certaine manière, la formation donne une indication sur les connaissances et les compétences de base d'un individu. On peut s'attendre à ce qu'un ingénieur possède des ressources cognitives différentes de quelqu'un qui a suivi un cursus en histoire ou en droit » (Hambrick et Masson, 1984, p. 200).

Cette perception cognitive peut être à même d'influencer la stratégie menée par le dirigeant et l'organisation choisie. C'est le point de vue défendu par Romelaer (1996) :

« Tout cadre dirigeant est d'une certaine façon prisonnier des représentations qu'il s'est forgées sur ce que sont les comportements probables et les performances possibles sur un ensemble extrêmement nombreux et varié de personnes et d'organisations [...]. Apparaît [...] parmi ces représentations, l'idée générale de l'entreprise et de sa stratégie que le dirigeant exprime » (Romelaer, 1996, p. 65-66).

En résumé, « la théorie fait l'hypothèse que les choix organisationnels et stratégiques peuvent être partiellement prédits par l'origine professionnelle de la direction » (Hambrick et Masson, 1984).

Ce courant a eu un certain retentissement, des études ont ainsi montré que les attributs démographiques de la direction peuvent être liés à la performance, l'orientation stratégique, l'innovation, la diversification et le processus de prise de décision (Chattopadhyay *et al.*, 1999, p. 764).

Dans une perspective plus sociologique, Fligstein (1987 ; 1990 ; 1991) formule une hypothèse proche de celle d'Hambrick et Masson (1984) :

« J'utilise l'origine professionnelle du président de l'organisation comme une mesure à la fois du pouvoir et de la perception. Une personne d'origine professionnelle donnée percevra les problèmes de l'organisation d'une certaine façon. Un homme de production aura tendance à regarder les problèmes de l'organisation en termes de production, une personne des ventes et du marketing aura tendance à percevoir la taille, la nature et l'étendue du marché comme des paramètres critiques de la survie organisationnelle et un financier verra la rentabilité des activités de l'entreprise comme un élément crucial » (Fligstein, 1991, p. 323).

Ceci lui permet d'expliquer l'évolution des structures organisationnelles par le type de formation reçue par les managers. Cette variable est, en effet, la plus explicative du type de stratégie choisie (non diversifiée, diversification reliée, diversification non reliée)<sup>158</sup>. Les managers « financiers » seraient ainsi à l'origine de la diffusion de la forme multidivisionnelle dans les entreprises américaines.

On peut penser que, comme les structures en général, les systèmes de contrôle sont en partie expliqués par le style des dirigeants.

### 1.5.1. Direction et contrôle

Que le style de direction ait une influence sur les systèmes de contrôle semble être une évidence pour les opérationnels :

« Le montage du budget est caractéristique du type de management de la direction générale. Ainsi le budget peut, suivant l'entreprise, se réduire à un rituel ou une déclinaison en plans d'action de la stratégie de l'entreprise et être, à cette occasion, un outil de communication et de motivation. Je pense que notre budget est actuellement un rituel et je déplore qu'il ne soit qu'un rituel » (DAF, fabrication et distribution de vêtements)

Pourtant, assez peu de recherches se sont intéressées aux liens entre les caractéristiques de la direction et les systèmes de contrôle choisis.

Quelques résultats doivent cependant être remarqués :

1. Argyris (1952) met en évidence les aspects émotionnels dont résulte le processus budgétaire :

---

<sup>158</sup> Ce résultat remet partiellement en cause le modèle chandlérien de développement de la structure des entreprises américaine pour des raisons d'efficacité.

« Il est devenu évident que la façon dont les gens expriment leur intérêt pour les budgets, et la façon dont ils les décrivent et les utilisent sont directement liées au type de leadership qu'ils utilisent dans leur vie au travail quotidienne [...]. Bien qu'il soit juste de déclarer que les budgets sont composés de « symboles froids et inanimés » (i.e., les comptes), il est également juste de dire qu'une fois que des personnes utilisent ces « figures non humaines », elles y projettent toutes les émotions et les sentiments qui les commandent, [...]. Le budget est un moyen d'expression » (Argyris, 1952, p. 24).

2. Becker et Green (1962) constatent que le style de direction est d'importance cruciale dans le choix des procédures budgétaires. La procédure budgétaire (faut-il de la participation ? fréquence de communication des résultats ?) doit tenir compte du style de direction.
3. Anthony (1988) remarque également que « la fonction contrôle de gestion d'une organisation est influencée par le style de la direction générale en plus de toutes les autres variables » (Anthony, 1988, p. 173).
4. Hopwood (1974b) montre que le style d'utilisation du budget (*budget constrained, profit conscious* et *nonaccounting*) est lié à l'importance que le manager donne à la structuration et à la considération qu'il a pour ses subordonnés.
5. Seiler et Bartlett (1982) aboutissent à la conclusion que les managers autoritaires, indépendants et rigides mettent en place des budgets peu participatifs et rigides.

### 1.5.2. Hypothèses

Zrihen (2002) étudie l'évolution, sur un période de cinq ans, du processus budgétaire de la filiale européenne d'une multinationale du secteur de l'informatique. Un des résultats majeurs de son étude est l'évolution du processus budgétaire en fonction de l'arrivée de nouveaux directeurs :

« Nous sommes frappés par l'importance prise par certains individus, qui, du fait de leur position et leur personnalité, vont influencer le rôle joué par les outils de gestion. Certes, ces individus se situent à l'intérieur d'une organisation et d'un environnement, mais il n'y a pas de déterminisme dans les rôles inscrits à l'intérieur de l'organisation » (Zrihen, 2002, p. 325).

Nous reprenons les éléments saillants de son étude de cas pour trois époques qui se caractérisent par trois directeurs différents. Ces éléments sont classés en reprenant le modèle proposé depuis le chapitre 2 pour décrire les pratiques budgétaires. Par ailleurs, nous explicitons certains éléments du contexte : l'environnement, la stratégie et le résultat organisationnel.

	Manager 1	Manager 2 (2 ans)	Manager 3
Environnement	« Prévisible et en croissance »		« Incertain »
Stratégie	« Globalement, en Europe la stratégie poursuivie est la même que les années antérieures, si ce n'est l'accent mis sur la nécessité de contrôler les coûts et les marges dégagées sur les affaires »	Identique	« regagner des parts de marché » « l'accent est mis sur les produits nouveaux »
Résultat organisationnel	Triplement du chiffre d'affaires Licenciement pour « manque de rigueur »	« L'ensemble des directeurs européens se soulèvent dans une lutte sans merci contre manager 2. Sur l'autel des résultats, ce dernier est sacrifié et remplacé »	« Montée du sentiment d'angoisse chez les managers »
Manager	« a participé à la création d'Electronics en 1977 en Europe. C'est un anglais pragmatique, de tempérament vendeur et entrepreneur »	« est un adepte du management par les chiffres [...], personnage cassant et autoritaire, il dirige à distance depuis le siège londonien, grâce aux résultats comptables et financiers. » « <i>il avait une personnalité, les chiffres devaient être exacts. Il ne voulait pas que les pays fassent des choses qui n'aient pas été préalablement approuvées</i> » <i>(directeur financier du siège européen)</i>	« est le vendeur par excellence, homme d'action assez charismatique qui a réussi chez Electronics sur la côte Est des Etats-Unis. C'est son premier poste de direction générale. Plutôt que les chiffres, il affectionne le terrain »
Couplage plan / contrôle	« Faible à moyen »	« Couplage très formel, en réalité fort découplage »	« couplage très interactif »
Participation	« Moyenne, approche top-down du budget (échange puis remontée d'information, approche très « affaire ») »	« faible » le siège décide « (management par les chiffres, approche financière) »	« Faible à moyenne (très entrepreneur, priorité aux informations du terrain) » « le processus budgétaire ne repose plus (uniquement) sur une approche top-down mais sur les données du terrain »
Suivi des écarts	« Faible (suivi des revenus et unités de grands systèmes) »	« Moyen (suivi strict des revenus et des coûts) » « procédure de revue trimestrielle pour chaque filiale » « système d'autorisation et de délégation très strict »	Faible (suivi par ligne de produit, suivi des ventes) « l'analyse des écarts [...] est réduite au strict minimum et à la discrétion de chaque région »

Tableau 6.4- Type de manager et processus budgétaire chez « Electronics » (à partir de Zrihen, 2002, p. 123-150)<sup>159</sup><sup>159</sup> Les éléments entre guillemets sont des citations littérales du travail de Zrihen, les éléments en italiques sont des citations des entretiens repris dans sa thèse.

	Manager 1	Manager 2 (2 ans)	Manager 3
Révisions budgétaires	Possibles à obtenir	Difficiles à obtenir et très procédurières	« monde de gestion plus souple, plus interactif »
Difficulté des objectifs / slack		« la direction financière locale constitue des réserves budgétaires afin de donner une plus grande marge de manœuvre à sa direction locale »	« les réserves budgétaires [...] ont eu tendance à augmenter en raison d'un certain relâchement des contrôles comptables [...]. Ces réserves représentaient 3 à 4% des dépenses de fonctionnement »
Evaluation	Evaluation en fonction des ventes	« le contrôle a un rôle coercitif : avertissement si vous dépassez la ligne jaune, au deuxième vous êtes viré » (directeur de filiale)	Evaluation en fonction des résultats
Implication de la direction	« les directions générales européennes et des pays ne s'en servent pas du tout pour gérer et piloter l'activité » « comme le dit le directeur général 'le budget et le reporting sont des choses normales dans une entreprise américaine. Le processus budgétaire fait partie des règles du jeu [...] qui sont acceptées sans aucune contestation par les directeurs généraux »	Très forte implication de la direction Europe	Nulle « ne se sert pas du tout du système »
Formalisation du processus	« Faible à moyenne »	« forte » « nous avons essayé de commencer à formaliser les formats de présentation » (contrôleur de gestion du siège)	« faible à moyenne »
Place du contrôle de gestion et de la finance	Présent	Omniprésent	« la direction financière ne joue plus son rôle de garde fou » (directeur fonctionnel)

Tableau 6.4- Type de manager et processus budgétaire chez « Electronics » (à partir de Zrihen, 2002, p. 123-150) (suite)

L'étude de Berland (1999) amène à réfléchir sur cette évidence qui voudrait que le budget soit l'apanage de dirigeant ayant une formation financière ou comptable. En effet, l'étude de la mise en place du contrôle budgétaire chez Pechiney et Saint-Gobain révèle que ce sont des ingénieurs qui ont, au départ, introduit ces outils. Berland (1999) précise cependant que « plus qu'un problème de répartition de pouvoirs entre différents groupes professionnels, cette opposition illustre l'existence de conceptions idéologiques divergentes au sein des entreprises » (Berland, 1999, p. 135). Il faudrait donc étudier le contexte idéologique dans lequel les formations sont données aux ingénieurs, aux financiers et aux vendeurs pour avoir une idée plus juste de leur vision du budget. On peut penser que les promoteurs initiaux du budget (les ingénieurs) ne le sont plus aujourd'hui. En effet, diverses études dans les pays anglo-saxons montrent l'importance accordée au contrôle de gestion et plus particulièrement au contrôle budgétaire par les dirigeants de formation financière (Armstrong, 1985 ; Fligstein, 1990). L'enseignement de la gestion en France reprend, pour partie, l'enseignement dispensé dans les pays anglo-saxons et notamment aux Etats-Unis (Djelic, 2001). On peut donc penser que des présupposés identiques (concernant la gestion par les chiffres et la gestion par objectifs) caractérisent les dirigeants de formation comptable ou financière français.

Enfin, la connaissance de l'activité semble être un élément déterminant. Un directeur du contrôle de gestion explique ainsi le type de processus budgétaire par la connaissance du terrain qu'ont les dirigeants de son organisation :

*« Chez nous, on fait un plan en chambre ce qui détermine la première année du budget, ensuite le budget des filiales est construit en bottom-up. C'est possible car le DG est issu du rang [...] les DO connaissent bien leur activité. Comme tous les managers sont du terrain, on peut parier sur le fait qu'ils ont du nez » (Directeur du contrôle de gestion branche, Entreprise K).*

Ces travaux donnent des intuitions fortes sur l'impact du parcours professionnel du dirigeant sur le processus budgétaire.

Conformément aux recommandations d'Hambrick et Masson (1984) et au modèle de Fligstein (1987 ; 1990), nous inférons cette personnalité en fonction de l'orientation du dirigeant. Nous distinguons les dirigeants ayant une orientation :

- ingénieur / production ;
- vente / marketing ;
- finance / comptabilité.

Les plus grandes différences de pratiques budgétaires sont attendues entre les financiers et les autres. En effet, ils sont supposés avoir une moins grande connaissance du métier que les autres. On peut aussi penser que leur parcours professionnel a largement structuré leur *a priori* en orientant leurs méthodes de management dans le sens d'un management par les chiffres et les objectifs (voir par exemple Zrihen (2002)). Nous ferons donc les hypothèses suivantes :

*H7a : Les organisations qui ont à leur tête un financier se caractérisent par une négociation peu opérationnelle (management par les chiffres), des écarts plus suivis, une évaluation et une rémunération plus fortement basées sur le budget, une plus forte implication de la hiérarchie dans le budget, un niveau de détail plus élevé et une formalisation plus grande du processus budgétaire.*

Les résultats de Zrihen (2002) suggèrent que les dirigeants de formation commerciale ou marketing ont une approche du budget particulière.

*H7b : Dans les organisations dirigées par un commercial, la participation est moins élevée, les objectifs sont plus difficiles à atteindre (le budget est utilisé comme outil de motivation pour fixer des objectifs ambitieux) et l'implication de la direction dans le processus budgétaire est moins forte (le dirigeant est plus intéressé par la conquête de marchés que par l'efficacité interne).*

Les ingénieurs français ont une tradition bien établie, depuis au moins le début du vingtième siècle, de quantification et de calcul économique (Porter, 1995). Bien que Berland (1999) montre qu'ils ont été à l'origine de la mise en place du contrôle budgétaire dans plusieurs entreprises en France, d'Iribarne (1993) souligne que les ingénieurs français seraient plus enclins à utiliser les outils comptables pour prendre des décisions que pour gérer les hommes.

Nous ferons donc l'hypothèse suivante :

*H7c : Dans les organisations dirigées par un ingénieur l'évaluation, la rémunération budgétaire et l'implication de la direction sont faibles.*

### 1.5.3. Opérationnalisation

L'origine professionnelle des dirigeants est évaluée par une seule question.

En vous référant à ce que vous savez de son expérience et de sa formation, vous diriez que le directeur général de votre entreprise a une orientation plutôt :  
Ingénieur / production ; Vente / Marketing ; Finance / comptabilité / Autre (précisez)

**Encadré 6.7- Orientation du dirigeant : échelle de mesure<sup>160</sup>**

## 2. Déterminants externes

Traditionnellement, l'analyse de « l'environnement technique » est privilégiée dans l'étude des caractéristiques de l'environnement (Scott, 2003). Cela revient à mettre au centre de l'analyse le fait que « l'organisation est avant tout un système de production (qui doit transformer des inputs en outputs) et que l'analyse de l'environnement passe par ses matières premières, ses concurrents et ses marchés » (Scott, 2003, p. 133). Les relations entre cet environnement technique et les pratiques budgétaires seront étudiées dans la première section.

<sup>160</sup> La question suivante a aussi été posée : « Son expérience dans l'entreprise : moins de 1 an ; entre 1 et 5 ans ; entre 5 et 10 ans ; entre 10 et 15 ans ; plus de 15 ans ».

La théorie de la dépendance en ressources et la théorie néo-institutionnelle ont mis en évidence, à partir des années 70, le fait que les organisations doivent répondre aux attentes externes pour survivre (Olivier, 1991). Parmi ces éléments externes, les apporteurs de capitaux ont une place de choix. L'observation de onze entreprises a permis de présumer que leurs attentes pouvaient contribuer à structurer le processus budgétaire. Nous exposerons dans la section 2 l'impact que peut avoir l'appartenance d'une entreprise à un groupe et l'impact du style de gestion de groupe sur les pratiques budgétaires. Dans la section 3, nous examinerons l'influence du type d'actionnaire sur les pratiques budgétaires.

## 2.1. Environnement

L'environnement externe est une variable contextuelle puissante et centrale dans la recherche contingente (Donaldson, 1996). Mais, c'est une conception « technique » de l'environnement qui est la plupart du temps retenue (par exemple dans les travaux fondateurs de Burns et Stalker et Lawrence et Lorsch). Il existe cependant diverses manières d'aborder l'environnement : « de nombreuses propositions visant à spécifier les attributs pertinents de l'analyse de l'environnement ont été faites » (Desreumaux, 1998, p. 112).

Mintzberg (1979) relève ainsi différentes dimensions permettant d'appréhender l'environnement. Il peut être vu comme stable ou dynamique, simple ou complexe, accueillant ou hostile. Reprenant les conclusions de Burns et Stalker, il considère que :

« Si une organisation a des sources d'approvisionnement incertaines, une demande imprévisible de la part de ses clients, des changements fréquents de produits, une rotation du personnel élevée, des conditions politiques instables, une technologie (un savoir) en évolution rapide, ou un taux de croissance interne élevé, elle ne peut pas coordonner ses activités en ayant recours à la standardisation » (Mintzberg, 1979, p. 248).

Ce qui l'amène à poser l'hypothèse selon laquelle « plus l'environnement est dynamique et plus la structure est organique » et « plus l'environnement est complexe et plus la structure est décentralisée ».

Il propose de modéliser l'impact de l'environnement sur l'organisation de la manière suivante :

	Stable	Dynamique
Complexe	Décentralisé	Décentralisé
	Bureaucratique (standardisation des qualifications)	Organique (ajustement mutuel)
Simple	Centralisé	Centralisé
	Bureaucratique (standardisation des procédés de travail)	Organique (supervision directe)

**Tableau 6.5- Environnement et structure organisationnelle (Mintzberg, 1979)**

Ce modèle est, pour une large part, issu des travaux de Duncan (1972). Ce dernier, à partir de l'étude de 22 décisions dans trois entreprises, montre que le caractère dynamique de l'environnement et, dans une moindre mesure, sa complexité influencent positivement l'incertitude perçue de l'environnement. L'incertitude étant définie par Duncan (1972) comme : 1/ un manque d'informations en ce qui concerne les facteurs environnementaux

associés à une situation de prise de décision 2/ une méconnaissance des conséquences d'une décision spécifique 3/ l'incapacité à assigner des probabilités pour savoir comment les facteurs environnementaux affectent le succès ou l'échec d'une décision.

### 2.1.1. Environnement et contrôle

L'incertitude semble être une variable fortement explicative des systèmes de contrôle (Chapman, 1997 ; Fisher, 1998 ; Hartmann, 2000). Nous nous limiterons donc à modéliser l'environnement à partir de ce concept.

L'incertitude est un changement des conditions de l'environnement qui affecte le processus contrôlé. Elle rend les prévisions difficiles et la fixation d'objectifs budgétaires gênante. Berland (1998 ; 2000) montre que le développement du contrôle budgétaire s'est d'abord fait en situation plutôt stable. Pourtant, Gervais et Thenet (1998) comme Berland (2000) soulignent qu'en période de turbulence, les outils classiques de planification (tels que le budget) ne sont pas pour autant abandonnés. On peut donc penser que, quelle que soit l'incertitude environnementale, le processus budgétaire est utile mais n'a pas le même rôle.

L'étude de Khandwalla (1972) menée sur les présidents de 92 entreprises manufacturières est certainement la première à s'intéresser au lien entre environnement et systèmes de contrôle. Ces résultats permettent de montrer que toutes les formes de concurrence (marketing, produit, prix) conduisent le management à instituer un contrôle formel et sophistiqué mais que différents types de concurrence ont des effets différents.

Anthony (1988) résume les caractéristiques des entreprises se trouvant dans un environnement incertain et dans un environnement prévisible :

	<b>Environnements incertains</b>	<b>Environnements prévisibles</b>
Planification	« Le processus de programmation de l'entreprise est particulièrement important »	« Un processus de programmation n'est pas indispensable, mais seulement un plan long terme assez rudimentaire. »
Budget	« Le budget [...] n'est pas considéré comme une représentation exacte du futur » « le budget peut être révisé en cours d'année au fur et à mesure que la situation se clarifie. Cependant, cette pratique fait courir le risque de perdre de vue le point de repère d'origine. Ainsi, certaines entreprises préfèrent garder le budget initial sans retouches et préparer la meilleure estimation actuelle des résultats dans un rapport séparé »	« Les budgets proposés sont analysés en profondeur. Les coûts ont tendance à augmenter avec le temps, et un examen attentif du budget peut réduire cette tendance [...]. Les managers doivent normalement atteindre leurs objectifs de profit dans des limites étroites [...]. Budgétiser dans un environnement stable est plus facile [...], une plus grande importance est accordée au budget. »
Information	« L'information sur l'environnement doit être transmise aux managers, à tous les niveaux, avec précision et rapidité. »	« Le flux des informations n'a pas besoin d'être rapide ou détaillé. »

	<b>Environnements incertains</b>	<b>Environnements prévisibles</b>
Evaluation	« L'évaluation des performances dans un environnement incertain est basée sur les résultats, et le manager a une latitude considérable pour décider de la meilleure manière d'atteindre les objectifs de l'organisation. Cette évaluation est très subjective, c'est-à-dire qu'assez peu d'attention est accordée aux comparaisons quantitatives entre les montants réels et le budget [...]. L'attention est plutôt tournée vers l'efficacité que l'efficience [...]. Le supérieur essaie de cerner les conséquences à long terme des décisions courantes [...]. Une grande partie de la rémunération peut consister en une prime d'intéressement, même si le montant en est évalué de manière subjective. »	« L'évaluation de la performance peut être relativement objective. Les rémunérations peuvent être calculées essentiellement à l'aide de formules mathématiques. Le centre d'attention peut se fixer à la fois sur la mesure de processus et les mesures de résultats. »

**Tableau 6.6- Impact de l'environnement sur les systèmes de contrôle (Anthony, 1988, p. 164-166)**

Ces différents éléments vont permettre de poser des hypothèses concernant l'impact de l'environnement sur les pratiques budgétaires.

### 2.1.2. Hypothèses

Sur un plan théorique, la théorie contingente prédit que, lorsqu'un environnement externe devient plus incertain, l'entité répond en accroissant la différenciation, ce qui en retour demande une augmentation de l'utilisation de mécanismes intégrateurs, comme la participation budgétaire pour coordonner les actions (Shields et Shields, 1998, p. 59).

Au niveau empirique Ezzamel (1990) constate que la participation est plus importante en situation d'incertitude et Govindarajan (1986) montre qu'elle a un effet bénéfique sur la performance dans ce contexte. On fera donc l'hypothèse suivante :

*H8a : En situation d'incertitude environnementale, la participation budgétaire est plus importante qu'en situation de non-incertitude.*

Merchant (1985a) suggère que le *slack* peut être utilisé pour plusieurs objectifs, notamment celui de répondre aux incertitudes environnementales. De plus, la capacité à détecter le *slack* dépend de l'incertitude environnementale (Dunk et Nouri, 1998, p. 81). Si l'incertitude est forte, il est en effet difficile de différencier les erreurs de prévision (résultant des événements imprévus) et le *slack*. On peut penser que des phénomènes équivalents touchent la difficulté des objectifs.

Nous pouvons donc proposer l'hypothèse suivante :

*H8b : En situation d'incertitude environnementale, les objectifs budgétaires sont moins difficiles.*

Ezzamel (1990) souligne qu'en situation d'incertitude environnementale, l'explication de la variance prend un intérêt plus grand car les risques sont plus importants. Il confirme ce lien empiriquement. Anthony (1988) souligne qu'en cas d'incertitude, les entreprises peuvent procéder à des révisions et / ou des re-prévisions. En revanche, il ne semble ni possible ni nécessaire d'avoir un faible niveau de détail.

Nous pouvons ainsi faire l'hypothèse que :

*H8c : En situation d'incertitude, le suivi budgétaire des écarts est plus important qu'en situation stable, les révisions / re-prévisions sont plus nombreuses et le niveau de détail est faible.*

L'incertitude est habituellement vue comme affectant la contrôlabilité, la complétude et la pertinence de l'évaluation budgétaire (Hartmann, 2000, p. 471). Elle rend, en effet difficile le jugement ex post de la bonne ou mauvaise performance mesurée en termes budgétaires : s'explique-t-elle par les circonstances ou par l'effort déployé par le manager ? En situation d'incertitude, l'évaluation budgétaire aurait donc des conséquences dysfonctionnelles (Merchant, 1990) car le principe de contrôlabilité n'est pas respecté et car la mesure de la performance est incomplète (Chapman, 1997 ; Hartmann, 2000, p. 193). Sur le plan théorique on pourrait en déduire qu'en situation d'incertitude, l'évaluation budgétaire n'est pas appropriée et n'est donc pas utilisée par les managers (Hartmann, 2000, p. 471).

Toutefois, les évidences empiriques relatives à l'effet de l'incertitude sur la l'évaluation budgétaire sont plus mitigées. Si Merchant (1984) et Govindarajan (1984) valident le fait que l'évaluation sur des données comptables objectives est faible en situation d'incertitude, Ezzamel (1990) constate une relation contraire. Par ailleurs, les résultats de Simons (1987a) suggèrent que la *RAPM* est spécialement utile en cas d'incertitude. Hartmann (2000, p. 472) en conclut que les résultats dans ce domaine sont donc clairement contradictoires. Il explique ce paradoxe par le fait que, lorsque les mesures comptables de la performance sont les moins appropriées (car ne répondant pas au principe de contrôlabilité), elles sont aussi les plus utiles.

Devant ces résultats contradictoires sur le lien entre évaluation budgétaire et incertitude de l'environnement, les résultats empiriques seront utilisés de manière exploratoire pour tester ce lien.

### **2.1.3. Opérationnalisation**

Deux mesures principales de l'incertitude existent (Tymon *et al.*, 1998) : la mesure de Lawrence et Lorsch (1967) / Duncan (1972) et celle de Khandwalla (1972) / Miles et Snow (1978).

Lawrence et Lorsch (1967) proposent d'appréhender l'incertitude du processus de production en étudiant l'environnement technico-économique. L'incertitude se construit alors autour de trois axes (scientifique, marché, technico-économique) et autour de trois items pour chacun de ces axes (validité des informations, incertitude des relations causales, temps nécessaire à la connaissance des résultats). Duncan (1972) reprend cette approche et considère que l'environnement correspond à « la totalité des facteurs physiques et sociaux qui sont pris directement en considération dans le comportement de prise de décision des individus au sein de l'organisation ».

Il prend donc en compte l'environnement interne et externe de l'organisation et mélange l'incertitude due au processus de production et l'incertitude de l'environnement externe.

Si la conceptualisation de l'environnement de Ducan est intéressante, elle n'est pas adaptée à notre étude car elle ne permet pas de différencier environnement interne et externe (Tymon *et al.*, 1998). Buchko (1994, p. 412) souligne de plus que la plupart des études empiriques ne permettent pas de valider cette échelle.

L'échelle proposée par Miles et Snow (1978, p. 195) permet de mesurer « la prédictibilité des conditions dans l'environnement organisationnel ». Elle est proche de l'échelle proposée par Khandwalla (1972). Ce type d'échelle se limitant à mesurer l'incertitude perçue de l'environnement externe est préconisé par Tymon *et al.* (1998).

Dans le domaine du contrôle de gestion, l'échelle de Gordon et Narayan (1984), reposant sur Khandwalla (1972), est souvent utilisée (voir par exemple Sharma, 2002). Nous utilisons donc cette échelle pour mesurer l'incertitude environnementale (voir annexe 6.1).

**Comment voyez-vous l'environnement de votre entreprise ?**

1. Compétition sur les matières premières et machines
2. Difficulté à recruter
3. Concurrence sur les prix
4. Concurrence sur l'innovation
5. Incertitude de l'environnement économique
6. Incertitude de l'environnement technologique
7. Incertitude sur les actions des concurrents
8. Incertitude sur les ventes
9. Incertitude sur les attentes des consommateurs
10. Incertitude sur les contraintes légales

*L'échelle est obtenue en faisant la moyenne des items ci-dessus*

**Encadré 6.8- Incertitude de l'environnement : échelle de mesure**

## 2.2. L'appartenance à un groupe

Pour Chandler (1977), ce qui caractérise l'évolution des entreprises au vingtième siècle c'est l'apparition et la diffusion de la forme multidivisionnelle. Ce type d'entreprise se distingue par le découpage de l'entreprise en fonction de ses produits et/ou de ses marchés (géographiques ou par segment de consommateurs). A l'intérieur de chaque division, on retrouve une structure fonctionnelle « classique » (Mintzberg, 1979). Nous étudions le processus budgétaire au niveau de ces structures fonctionnelles. Le fait d'appartenir à un groupe ne devrait donc pas influencer les pratiques à ce niveau. D'ailleurs l'ensemble des facteurs explicatifs étudiés jusqu'à maintenant concernait l'organisation (taille, technologie, décentralisation, stratégie, formation du dirigeant) ou son environnement au niveau de l'entité considérée et non au niveau de l'ensemble du groupe.

Néanmoins, Mintzberg nous met en garde :

« L'existence de forces de contrôle externes conduit l'organisation à être particulièrement prudente dans ses actions, et à les formaliser car elle doit pouvoir les justifier vis-à-vis de l'extérieur.[...] le contrôle externe [fait partie] des éléments qui ont sur l'organisation une influence importante, et qui encouragent parfois les organisations à adopter des structures qui sont inappropriées en regard des exigences des autres facteurs de contingence » (Mintzberg, 1979, p. 264-265).

L'appartenance à un groupe pourrait donc expliquer une partie des variations de pratiques budgétaires.

### 2.2.1. Gestion de groupe et pratiques budgétaires

Les directeurs administratifs et financiers et les contrôleurs de gestion ayant participé au groupe de travail ou au questionnaire soulignent à de multiples reprises les effets de l'appartenance à un groupe sur les processus de contrôle :

*« Le contenu de la stratégie peut, dans une certaine mesure, influencer le niveau de granularité en insistant justement sur certains aspects stratégiques qui ne sont peut être valables que quelques années pour lancer le processus (ex : suivi des « cost reductions dans un site industriel »). Néanmoins, on retombe, quelle que soit la stratégie, dans des principes bien ancrés d'une définition standard avec x critères partagés par tous à l'intérieur d'un groupe même si la stratégie individuelle de chaque business peut varier » (Directeur du contrôle de gestion, Entreprise G).*

*« On est entré dans un groupe : le budget n'est plus seulement un cadre de dépenses, un outil de prévision, il y aussi la volonté d'en faire un outil de contrôle » (Directeur du contrôle de gestion, Entreprise D).*

*« On est la filiale d'un groupe US : cela induit une tendance à la gestion par les chiffres » (Directeur du contrôle de gestion, Entreprise G).*

*« Le budget est un exercice obligatoire dans un groupe. On ne fait pas le budget dont on a besoin mais celui qu'on nous demande de faire. D'où le sentiment fréquent de perdre son temps à aligner une quantité de chiffres très supérieure à celle qui sera finalement exploitée » (DAF, négoce d'acier).*

*« Le budget répond à un besoin du groupe et non à un chiffrage de la stratégie. Il y a déconnection entre le budget et la stratégie. Il n'est ni suffisamment réactif ni vivant » (CG, industrie).*

L'influence de l'appartenance à un groupe sur la gestion interne a fait l'objet de peu de recherches. Pourtant, Jones (1986 ; cité par Nilson, 2002, p. 46) montre dans plus de 60% des cas lors d'un rachat d'entreprise, les méthodes de contrôle de gestion de l'acquéreur remplacent celles de l'entreprise acquise. Nilson (2000 ; 2002) souligne grâce à quatre études de cas que, lorsque le système de contrôle de gestion de l'entreprise achetée n'est pas cohérent avec le système de contrôle de gestion du groupe acquéreur, les systèmes de contrôle sont changés.

Roberts (1990) étudie, pendant cinq ans, le rachat d'une entreprise de composants électriques par un groupe en Grande-Bretagne. Dans ce groupe, la gestion financière et comptable (organisation en centres de profits, réduction des coûts, vente des entités non suffisamment rentables, rémunération en fonction des profits réalisés) se fait au détriment du long terme et de la stratégie de développement. A court terme cependant, cette politique permet de donner une bonne image comptable du groupe et de faire remonter de la trésorerie pour acquérir d'autres entreprises et assurer la croissance externe. Le mode de relation entre le groupe et l'entité rachetée est adopté au sein même de l'entité comme mode de gestion dominant. En somme, la culture à dominante production est supplantée par une culture financière et des centres de profit sont créés partout :

« La décentralisation de la comptabilité dans les centres de profits dans les cinq usines et la division de distribution a servi à reproduire au sein d'ELB [la société acquise] les structures qui avaient façonné les relations entre ELB et Conglom [le groupe]. De cette manière, l'indifférence du groupe à tout sauf aux conséquences financières de l'activité a fini par agir comme un pouvoir disciplinaire à tous les niveaux de la hiérarchie. Négativement, la peur de l'exclusion, individuelle ou collective, et positivement, les stock-options et les bonus ont servi à imposer les objectifs financiers du groupe. [...] La forme multidivisionnelle semble impliquer une claire séparation entre les intérêts liés aux problèmes et aux possibilités de la production dans des marchés compétitifs et un intérêt purement instrumental dans les résultats financiers qui peuvent être retirés de la production » (Roberts, 1990, p. 123-124).

Il apparaît donc que l'appartenance à un groupe structure les pratiques budgétaires. Ces pratiques doivent permettre de fournir l'information attendue par le centre et dans une certaine mesure, le mode d'utilisation des outils de contrôle entre la division et le centre semble influencer l'utilisation des outils de contrôle dans la division. De plus, « la capacité du centre à imposer des objectifs clairs est en fait accrue par sa distance et le divorce avec les opérationnels » (Roberts, 1990, p. 109).

Ce travail et nos constats empiriques nous permettent de poser l'hypothèse suivante :

*H9a : Dans les entreprises qui appartiennent à un groupe, les écarts sont plus suivis, l'évaluation et la rémunération sont basées de manière plus importante sur le budget, l'implication de la hiérarchie dans le processus budgétaire est plus forte et le niveau de formalisation plus élevé que dans les entreprises indépendantes.*

Les entreprises multidivisionnelles peuvent être gérées de manières différentes (politique de diversification, décentralisation/centralisation, systèmes de gestion...). Goold et Campbell (1987a ; 1987b) proposent une typologie permettant de relier ces éléments autour de trois styles de contrôle : planification stratégique, contrôle stratégique et contrôle financier.

Le but initial de ces auteurs était de découvrir le meilleur rôle pour le siège d'une entreprise multidivisionnelle. Ils ont découvert différentes façons de procéder avec succès. Ils ont donc choisi de décrire les différents « styles » possibles, les raisons de l'existence de différents styles et les différentes manières pour le siège, d'apporter de la valeur (Goold et Campbell, 1987b, p. 9).

Leur travail repose sur des entretiens de cinq à vingt managers dans seize entreprises (BP, ICI, GEC, Imperial, BTR Hanson Trust, Courtaulds, STC, BOC, Cadbury Schweppes, UB, Tarmac, Plessey, Lex, Vickers, Ferranti) qui réussissent dans leur domaine.

Partant des recherches de Chandler sur l'apparition des formes multidivisionnelles et de Williamson sur l'intérêt économique de la forme M, Goold et Campbell recensent différentes fonctions possibles pour le siège (Goold et Campbell, 1987b, p. 21) :

- planifier et allouer les ressources, c'est-à-dire proposer une stratégie pour chaque unité et pour la coordination, définir des plans, évaluer les besoins de ressources et les allouer<sup>161</sup> ;
- contrôler et auditer les performances ;
- fournir des services centraux (financier, juridique, export...) en permettant des économies d'échelle.

Ils définissent deux modes d'influence du centre sur les managers de plus bas niveau et de leur décision : influence par le plan et par le contrôle.

L'*influence par le plan* concerne les efforts du centre pour contrôler l'émergence des stratégies, c'est-à-dire son implication dans la définition de la stratégie des BU (*business units*). Elle passe notamment par la structure de l'organisation (répartition des responsabilités, modes de coordination...), la revue des plans des unités (formelle ou informelle), la définition de la stratégie globale du groupe, le management des relations entre les business (prix de cession interne, coordination des stratégies fonctionnelles), l'allocation des ressources.

L'*influence par le contrôle* concerne le résultat des actions menées par les BU. Elle dépend du mode de définition des objectifs (niveau de détail, indicateurs financiers ou non), de la manière dont le résultat est surveillé (fréquence...) et de la pression et les incitations qui vont avec les objectifs (lié à un bonus, à la promotion...).

A partir de ces deux axes, Goold et Campbell (1987b) proposent une typologie des modes d'influence du centre sur les unités. Ils décrivent huit styles de gouvernement des filiales parmi lesquels trois semblent être les plus courants : le contrôle financier, le contrôle stratégique et la planification stratégique. Les autres styles forment le plus souvent une étape transitoire ou non viable ou en tout cas non représentée dans l'échantillon étudié (Goold et Campbell, 1987b, p. 43-44). Cette définition des styles constitue un idéal-type qui doit permettre de comprendre les diverses approches et de servir de cadre d'analyse des observations (Goold et Campbell, 1987b, p. 44).

---

<sup>161</sup> C'est d'ailleurs par ce rôle que Williamson explique l'existence de la firme multidivisionnelle

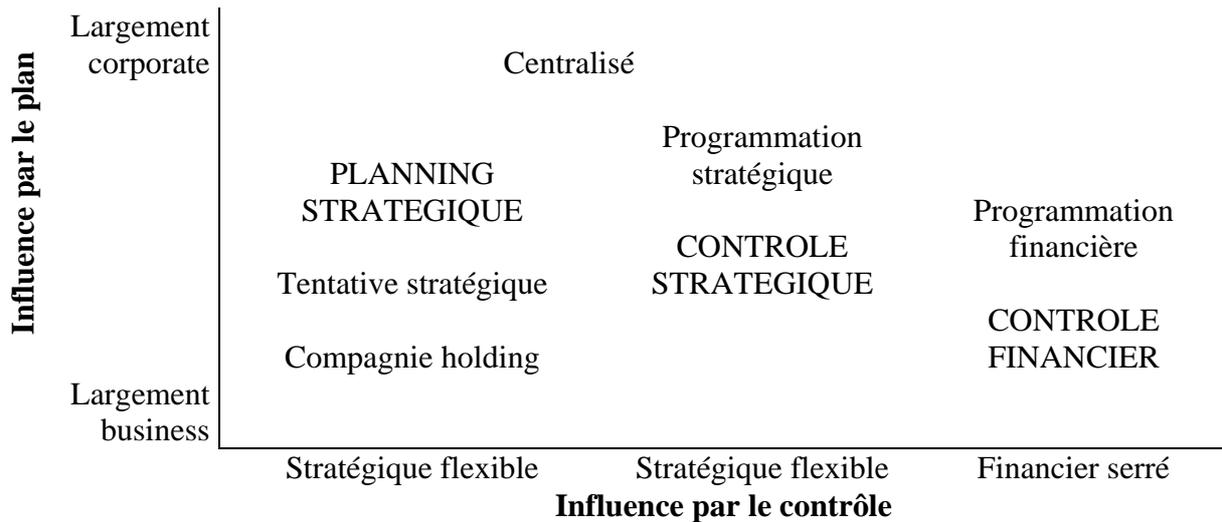


Figure 6.3- Styles de gestion de groupe : le modèle de Goold et Campbell (1987b)

Cinq tensions traversent le développement d'un mode d'influence sur les filiales (Goold et Campbell, 1987b, p. 163-182) : *Responsabilités claires ou perspectives multiples et coopération ? Planification détaillée ou décisions entrepreneuriales ? Leadership fort ou autonomie des BU ? Objectifs stratégiques long terme ou objectifs financiers court terme ? Contrôle serré ou stratégies flexibles ?*

Au sein de chaque style, les dirigeants apportent des réponses différentes à ces questions (Goold et Campbell, 1987a, p. 51-52) :

- Le top management en *planification stratégique* estime que le centre doit participer et influencer le développement de la stratégie des BU. Son influence prend deux formes : établir un processus de planification et contribuer la réflexion stratégique. En général il accorde plutôt moins d'importance au contrôle financier. Les objectifs de performance sont fixés de façon flexible et sont étudiés dans une perspective de progrès à long terme.
- Le centre des entreprises exerçant un *contrôle stratégique* s'intéresse aux plans des BU. Cependant, il croit en l'autonomie des managers de BU. Les plans sont étudiés dans un processus formalisé de planification. L'objectif est d'améliorer la qualité de la réflexion, mais le centre ne veut pas définir la stratégie ou s'immiscer dans les décisions majeures. Le contrôle s'effectue par l'utilisation d'objectifs financiers et stratégiques. Ils sont définis en accord avec le centre et les managers de BU doivent atteindre les standards fixés.
- Les entreprises qui préfèrent le *contrôle financier* mettent l'accent sur les objectifs de résultat. Il n'y a ni système de planification à long terme ni documents stratégiques. Le centre limite son rôle à approuver les investissements et les budgets et à surveiller la performance. Les objectifs sont censés être serrés et une fois admis ils forment un contrat entre le centre et les unités. L'incapacité à atteindre les objectifs fixés peut conduire à des changements dans le management.

	<b>Planification stratégique</b>	<b>Contrôle stratégique</b>	<b>Contrôle financier</b>
Qui définit la stratégie ?	Les centres de profit proposent et le groupe coordonne	Les centres de profit essentiellement	Les centres de profit uniquement (pas de coordination au niveau groupe)
Composition du portefeuille	Les métiers dans le portefeuille sont reliés dans 2 ou 3 industries	Quelques métiers dans quelques industries	De nombreuses activités dans des industries différentes
	Cohérente avec la stratégie : recherche de synergies	Métiers ayant les même FCS et recherche d'un portefeuille équilibré	Activités mûres susceptibles d'être gérées par des indicateurs financiers CT
	Croissance interne	Croissance interne et par acquisition	Achat d'entreprises mal gérées (croissance par acquisition)
Stratégie du groupe	Construire un cœur de métier international	Rationaliser le portefeuille et chercher une croissance équilibrée dans les métiers stratégiquement sains	Acquérir un portefeuille « manageable » de métiers qui ont un fort potentiel de profit
Mode d'allocation des ressources	Les critères stratégiques		Le retour financier
	Le centre est actif dans la définition de l'ordre des priorités entre projets		Tous les bons projets sont acceptés
	Quelques investissements à long terme	Nombreux petits investissements	Nombreux petits investissements CT
Environnement	En croissance		Stable
Processus de planification	Planification formelle très développée et processus budgétaire		Budget seulement
	Le budget est censé être la première année détaillée du plan stratégique		Le budget est une fin en soi
Définition des objectifs	Les objectifs précisent le plan stratégique	Les objectifs découlent des plans stratégiques	Le budget annuel est un contrat, des améliorations sont attendues chaque année
	Les unités proposent les objectifs, le centre étudie leur acceptabilité		Le centre fixe des objectifs tendus
	Les objectifs sont constitués de buts à long terme et intermédiaires, et d'objectifs budgétaires		Les objectifs financiers dominant
Surveillance de la performance	Le centre commente rarement la performance face aux plans, excepté pour les déviations majeures		Le centre commente fréquemment et directement
Sanctions et incitations	Les progrès stratégiques comptent, les objectifs CT sont interprétés de façon flexible	Equilibre entre objectifs financiers et stratégiques	Très forte pression pour l'atteinte des objectifs CT contenus dans le budget

**Tableau 6.7- Trois styles de gestion de groupe (Goold et Campbell, 1987a, p. 152-162, 194-210 ; 1987b, p. 50 ; Goold et al., 1993a, b)**

Berland (1998 ; 1999), suite à l'étude historique de grands groupes français propose de compléter cette typologie par le rôle donné au budget dans chaque style de groupe.

	<b>Planification stratégique</b>	<b>Contrôle stratégique</b>	<b>Contrôle financier</b>
Intervention du centre dans la construction du budget	Apporte des modifications aux budgets	Délègue les budgets aux opérationnels, vérifie la cohérence d'ensemble des budgets	Collecte les budgets des opérationnels, critique les prévisions, réalise la synthèse budgétaire
Rôle du budget	Prévision/planification Prévision, autorisation de dépenses, évaluation non formalisée	Coordination/ socialisation Coordination, communication, évaluation	Evaluation/sanction Motivation, engagement, évaluation financière stricte
Questions auxquelles le budget répond	Quelle sera ma situation financière demain ? Où allons-nous ? Comment se forme mon résultat ?	Mes différentes actions sont-elles cohérentes ? Où en est le <i>slack</i> organisationnel ?	Ai-je raison d'investir dans cette activité ? Logique de portefeuille

**Tableau 6.8- Rôle joué par le budget dans les différents styles budgétaires (Berland, 1998, 1999)**

La typologie proposée met en opposition deux styles extrêmes (le contrôle financier et la planification stratégique), et suggère une forme intermédiaire -le contrôle stratégique- qui est censée reprendre les avantages des deux systèmes.

Le contrôle stratégique consiste à décliner le plan stratégique dans chaque *business unit* grâce à des outils de contrôle perfectionnés et en partie non financiers. Ce contrôle stratégique est largement prôné dans la littérature stratégique. Cependant, Goold et Quinn (1990, p. 43) constatent qu'« en pratique, très peu d'entreprises identifient des mesures de contrôle stratégique formelles et explicites et les intègrent à leur systèmes de contrôle ». Ils en concluent que les bénéfices des systèmes de contrôle stratégique ont peut-être été surévalués<sup>162</sup>.

Un examen des performances de chaque mode de contrôle des filiales sur le même échantillon six ans après la construction de la typologie conduit Goold et Campbell (1993a ; 1993b) à insister sur la nécessaire cohérence entre le type de contrôle et le portefeuille (taille, proximité des métiers, type d'environnement...).

<sup>162</sup> Il s'avère que le contrôle stratégique est difficile à mettre en œuvre car il requiert de trouver des objectifs stratégiques. Ces objectifs stratégiques doivent permettre de coordonner et de planifier tout en laissant possible l'émergence des stratégies. Ils doivent également permettre de motiver et doivent donc être spécifiques, clairs et mesurables, difficiles à atteindre, fixés de façon participative, avoir une importance contractuelle, être orientés résultat, peu en nombre et classés de façon hiérarchique, avec des objectifs à court et long terme, permettre la comparaison avec les concurrents, financiers et non financiers... objectifs qui sont parfois contradictoires : « il est loin d'être simple d'identifier un tel but » (Goold et Quinn, 1990, p. 50). Reprenant les travaux d'Herbert Simon, Goold & Quinn (1990, p. 52) argumentent que l'intuition et l'expérience seraient les clés du bon management. Dans ce cadre, le budget, qui ne prétend pas donner toutes les clés, doit être pris pour ce qu'il est : un instrument de mesure à court terme et strictement financier dont le manager sait qu'il doit être replacé dans un contexte plus large.

Le contrôle stratégique, tel qu'il est présenté, semble s'apparenter au système de contrôle de gestion tel qu'il a été mis en place chez Général Motors. En dépit d'un système strict de contrôle, les effets pervers potentiels sont limités par la compétence des dirigeants et la mise en place de comités favorisant la coordination (Bouquin, 1998). Le contrôle stratégique qui prétend tout formaliser ne serait donc qu'un leurre : « Le problème des contrôles stratégiques, en revendiquant leur capacité à identifier et capter tout ce qui est important pour l'activité, réduisent l'étendue du jugement d'une façon inacceptable » (Goold et Quinn, 1990, p. 53).

C'est pourquoi mettre en place un contrôle stratégique est très coûteux en temps (Bungay et Goold, 1991, p. 38) car les managers doivent trouver les indicateurs adaptés et doivent être convaincus de leur utilité.

Le contrôle financier marche pour des BU « *manageable* », le contrôle doit y être constant et dur, il ne faut pas hésiter à se séparer des BU qui ne rentrent pas dans l'approche et à en acheter d'autres. La planification n'est possible qu'à condition que les top-managers aient une très bonne connaissance du métier. Pour le contrôle stratégique, il faut que les métiers aient des caractéristiques stratégiques communes, soient suffisamment homogènes pour que les top-managers aient une certaine compréhension de chaque domaine.

Campbell *et al.* (1995, p. 132) soulignent qu'il est difficile pour le centre de concilier plusieurs styles de gouvernement entre différentes *business units*. Dans les faits, les interdépendances, les pressions pour un traitement égal et les habitudes font que le centre exerce une influence similaire sur toutes les entités.

En résumé, « une découverte importante du travail de Goold et Campbell est que les firmes tendent à utiliser un style uniforme de management au sein de leurs différentes *business units* et que des changements de styles se produisent rarement » (Broadbent et Cullen, 1995, p. 114).

Diverses études semblent confirmer les résultats de Goold et Campbell (Goold et Campbell, 1987a, b ; Goold *et al.*, 1993a, b) notamment en ce qui concerne l'évaluation de la performance des managers :

1. Kerr (1985), à partir de 89 entretiens menés dans 20 groupes, constate que le mode de croissance interne ou par acquisitions explique l'utilisation de systèmes de rémunération basée sur les performances financières. Il est donc logique que le style « contrôle financier » utilise ce mode d'évaluation de la performance ;
2. Gupta et Govindaradjian (1986) montrent qu'une évaluation subjective de la performance des managers de *business units* a un impact plus important sur la performance quand le partage de ressources est important. Ceci correspond au style « planification stratégique » ;
3. Kimmel et Kren (1995) montrent empiriquement (par l'étude de 80 managers dans 63 entreprises) que l'interdépendance entre divisions est liée négativement à un octroi de bonus proportionnel aux résultats.

Les résultats de Goold et Campbell complétés par Berland (1998 ; 1999) nous permettent de penser que le style de gestion de groupe a une incidence sur les pratiques budgétaires et de poser l'hypothèse suivante :

*H9b : Dans les groupes de style « planification stratégique », les budgets sont plus participatifs, les négociations plus opérationnelles, les objectifs moins difficiles, les révisions budgétaires plus fréquentes et l'évaluation et la rémunération sont moins basées sur les budgets que dans les groupes de style « contrôle financier ».*

Un autre facteur explicatif des pratiques budgétaires est suggéré par l'école d'Aston (Pugh *et al.*, 1969) et l'école de la dépendance en ressources (Pfeffer et Salancik, 1978). On peut en effet se demander si les structures en général et les systèmes de contrôle de gestion en particulier sont influencés par le niveau de dépendance de l'entité étudiée vis-à-vis de l'organisation parente. Wheeler *et al.* (1980) montrent notamment qu'une dépendance forte de l'organisation vis-à-vis de l'organisation parente est liée négativement avec la différenciation, et positivement avec la formalisation et la centralisation. Dans une perspective théorique différente, Kostova et Roth (2002) montrent que le niveau de dépendance vis-à-vis d'une organisation parente (défini comme la croyance que la filiale dépend du soutien de l'organisation parente pour lui fournir des ressources) a une influence sur l'adoption de pratiques promues par le groupe. On peut penser que le processus budgétaire doit d'autant plus s'adapter aux attentes du groupe que l'entité étudiée en est fortement dépendante.

*H9c : Lorsqu'une entité est très dépendante du siège, son processus budgétaire est moins participatif (Wheeler et al., 1980), le suivi des écarts plus fréquent, l'évaluation et la rémunération plus basées sur le budget et le niveau de formalisation plus élevé.*

### 2.2.2. Opérationnalisation

Nous considérons que les trois styles de Goold et Cambell (1987b) se situent sur un continuum. Nous opérationnalisons les styles de groupe à partir du questionnaire utilisé par Nilson (2000)<sup>163</sup> en considérant que les relations qu'entretient le groupe avec ses filiales caractérise le style de gestion de groupe. Un des éléments constitutifs du style « planification stratégique » est que les entités procèdent à de nombreux échanges. Nous prenons en compte cet élément à partir des questions suggérées par Keating (1997).

Appartenez-vous à un groupe ?  
Si oui, que pensez-vous des affirmations suivantes ?

1. Le siège encourage fortement la coopération et la coordination entre les divisions
2. Les décisions les plus importantes requièrent un consensus entre la division et le siège sur des critères stratégiques
3. Les décisions les plus importantes sont proposées par la division et acceptées ou non en fonction de critères exclusivement financiers (\*)
4. Il n'y a pas vraiment de processus de réflexion stratégique au niveau du groupe (\*)
5. Les décisions prises dans votre division ont un impact sur les autres divisions
6. Les décisions prises dans les autres divisions ont un impact sur votre division

*L'échelle « style du groupe » sera obtenue en faisant la moyenne des différents items*

**Encadré 6.9- Style de groupe : échelle de mesure** (\* item inversé)

Kostova et Roth (2002) proposent de mesurer la dépendance au siège en prenant en compte quatre domaines : la technologie, le développement de nouveaux produits, les ressources financières et le marketing.

<sup>163</sup> Communication du questionnaire par l'auteur

Votre division est dépendante du siège pour la technologie et le processus de production Votre division est dépendante du siège pour le développement de nouveaux produits Votre division est dépendante du siège pour les ressources financières Votre division est dépendante du siège pour le marketing <i>L'échelle « dépendance » est obtenue en faisant la moyenne des différents items</i>
---

**Encadré 6.10- Dépendance au siège : échelle de mesure**

## 2.3. Type d'actionnariat

En 1932, Bearle et Means caractérisent la grande entreprise moderne américaine par la séparation entre propriété et direction. Entre 1900 et 1975, le terme de capitalisme managérial apparaît. Cette période se caractérise par une certaine passivité des investisseurs (Bacharach et Mundell, 2000). A partir des années 80, les investisseurs décident de mettre un terme à ce « laxisme » en intervenant plus souvent dans la gestion et la stratégie des entreprises qu'ils possèdent : c'est le capitalisme financier (Batsch, 2002). Ce capitalisme financier et les modes de gouvernance qu'il implique semblent aujourd'hui se généraliser à l'ensemble des pays (Davis et Useem, 2002, p. 235). Ce mode de gouvernement d'entreprise conduit à :

« réaffirmer la primauté des états financiers dans les obligations du management supérieur [et à] une intégration des rôles du comptable et du contrôleur de gestion ou encore d'une mise au pas des contrôleurs de gestion vers une logique plus financière car il faut donner la certitude que le montant du profit prévu et déclaré est bien représentatif de ce qui sera et de ce qui est réellement » (Pesqueux, 2000, p. 37).

On peut penser que le mode de gouvernance a des incidences sur le mode de management en interne et notamment sur les pratiques de contrôle (Lambert et Sponem, à paraître) et les pratiques budgétaires.

### 2.3.1. Actionnaires et contrôle

Les propriétaires ont des exigences différentes en termes d'information comptable (reporting et prévisions) et de performance (CT / LT) qui induisent des styles budgétaires différents. Ainsi, un responsable marketing, cité par Zrihen (2002), souligne que :

« La gestion budgétaire sert avant tout à rendre des comptes. Les raisons officielles sont le respect des budgets vis-à-vis de notre maison mère aux Etats-Unis. Les raisons officieuses sont le cours de l'action coté au Nasdaq (responsable marketing) » (Zrihen, 2002, p. 157).

Cette citation met en évidence que le simple fait d'être coté peut influencer le processus budgétaire.

Suite aux travaux fondateurs de Bearle et Means, les recherches portant sur l'actionnariat se sont longtemps concentrées sur la part détenue par le principal actionnaire en faisant le raisonnement suivant :

« Parce que, bien souvent, il est plus coûteux qu'avantageux de participer au gouvernement d'entreprise, en raison des problèmes d'opportunisme, l'actionnariat dispersé n'est généralement pas enclin à participer au gouvernement d'entreprise. Les actionnaires majoritaires ont potentiellement un rôle important dans la réduction des coûts d'agence dans les entreprises cotées » (Kang et Sorensen, 1999, p. 129).

Seuls les actionnaires disposant d'une grande part du capital auraient intérêt et pourraient agir dans la définition d'une politique de l'organisation. Des travaux récents ont cependant montré que la part du capital détenue ne constitue pas le seul levier de pouvoir ; l'influence sociale et l'expertise comptent aussi pour comprendre l'influence que peuvent avoir les actionnaires sur l'organisation (Kang et Sorensen, 1999, p. 135). Il faudrait donc prendre en compte les « types » d'actionnaires (Kang et Sorensen, 1999).

Cette voie semble prometteuse : le type d'investisseur déterminerait la rentabilité et le taux de croissance des ventes (Thomsen et Pedersen, 2000), la stratégie d'innovation (Hoskisson *et al.*, 2002), la stratégie de différenciation (Ramaswamy *et al.*, 2002).

Thomsen et Pedersen (2000) proposent ainsi de différencier les types d'investisseurs suivants : investisseurs institutionnels ; propriété familiale ; propriété bancaire ; propriété d'entreprise ; propriété publique.

### 2.3.2. Hypothèses

Quelques citations extraites des réunions du groupe de travail permettent de présager l'incidence du style de relation avec les actionnaires sur les pratiques budgétaires :

*« On lie fortement la construction du budget à des plans d'action stratégiques car on peut communiquer de cette façon aux marchés financiers » (Entreprise B, Directeur de la consolidation)*

*« On a un actionnariat familial : le budget n'est pas un mode de management » (Entreprise E, contrôleur de gestion)*

*« Le degré d'implication de l'actionnariat façonne le processus budgétaire et l'actionnaire fait aujourd'hui irruption dans le processus budgétaire [...] les analystes imposent le quarterly au budget » (Entreprise G, Directeur du contrôle de gestion)*

*« On a grossi et on s'est endetté. Il y a besoin d'informations pour les analystes financiers c'est pourquoi maintenant les annonces faites dans le plan sont fermes et définitives » (Entreprises I, Directeur du contrôle de gestion branche)*

*« Le trimestre devient sensible pour les entreprises cotées » (Entreprise J, Directeur du contrôle de gestion groupe)*

*« On accepte l'explication des variations de change pour les résultats des managers car c'est comme ça qu'on explique le résultat aux marchés financiers » (Directeur du contrôle de gestion groupe, Entreprise J)*

*« Avec la communication financière en trimestre pourquoi privilégier l'année ? On pourrait faire le budget et le plan sur le trimestre » (Entreprise K, Directeur du contrôle de gestion groupe)*

*« On est cotés aux US, on cherche à faire évoluer les processus budgétaires et à comprendre ce qui se passe dans chaque filiale » (Directeur du contrôle de gestion groupe, Entreprise K)*

A partir de ces *verbatim*, des conjectures peuvent être dressées concernant l'incidence de la cotation et l'incidence du style d'actionnaire.

La première hypothèse concerne la cotation en bourse éventuelle de l'entreprise.

*H10a : Dans les entreprises cotées en bourse, il y a plus de suivi des écarts, plus de re-prévisions et moins de révisions, plus d'évaluation et de rémunération budgétaire, l'implication de la hiérarchie et la formalisation sont plus fortes*

Les investisseurs institutionnels ont une vue plutôt court terme et un grand besoin d'informations comptables pour diriger l'entreprise (Plihon et Ponsard, 2002). Ils font à ce titre l'objet de critiques :

« L'importance croissante des investisseurs institutionnels en particulier a mené certains à suggérer que les entreprises américaines pourraient souffrir d'un problème « d'horizon temporel ». Les managers seraient incapables de réaliser les investissements stratégiques nécessaires en raison des pressions des marchés financiers les incitant à générer des dividendes immédiats » (Kang et Sorensen, 1999, p. 137).

*H10b : Dans les entreprises détenues majoritairement par un investisseur institutionnel, les écarts au budget sont fortement suivis, de nombreuses re-prévisions sont réalisées et le budget sert plus qu'ailleurs à évaluer et à rémunérer les responsables opérationnels*

Les entreprises à propriété familiale ou détenue par le dirigeant se distinguent par un « investissement en capital humain [...] qui devrait créer un engagement sur le long terme de la survie de l'entreprise » (Kang et Sorensen, 1999, p. 693). On peut aussi penser que ces investisseurs ont une bonne connaissance du métier qui les dispense d'utiliser de manière intensive les données comptables pour suivre leur entreprise. Ils permettent ainsi aux dirigeants de faire les prévisions budgétaires eux-mêmes.

*H10c : Les entreprises à actionnariat familial ou détenues par le dirigeant se distinguent par une faible participation des opérationnels à la construction du budget, un faible suivi des écarts, peu de re-prévisions, peu d'évaluation et de rémunération budgétaire, une faible implication de la direction et un niveau faible de formalisation*

Une entreprise qui appartient à une autre entreprise doit souvent se plier au système qui lui est imposé. On peut s'attendre à ce que le suivi des écarts soit important et l'évaluation / rémunération soient largement basées sur le budget.

*H10d : Les entreprises qui appartiennent à une autre entreprise se caractérisent par un suivi important des écarts, une forte évaluation et rémunération budgétaires*

## 2.4. Opérationnalisation

La tête de groupe ou l'entreprise est-elle cotée en bourse ?  
L'actionnaire principal de votre entreprise est<sup>164</sup> :  
Le dirigeant / Une famille (ou une personne physique) / Un investisseur institutionnel / Une banque / Une entreprise française / Une entreprise étrangère / L'état

### Encadré 6.11- Type d'actionnariat : échelle de mesure

<sup>164</sup> La question suivante a aussi été posée : Quel pourcentage de droits de vote détient l'actionnaire principal de votre entreprise ? moins de 5% / 5 à 10% / 10 à 30% / 30 à 50% / plus de 50%

*Notre revue de littérature permet donc d'identifier huit facteurs explicatifs des pratiques budgétaires : la taille, la technologie, l'organisation, la stratégie, l'environnement, l'appartenance à un groupe et le style d'actionnariat<sup>165</sup>.*

*On peut globalement résumer les hypothèses posées de la manière suivante :*

---

<sup>165</sup> Le secteur des entreprises de notre échantillon n'est pas utilisé comme un facteur explicatif pour deux raisons : une raison théorique, les travaux manquent pour poser des hypothèses sur les différences de pratiques budgétaires entre secteurs ; une raison pratique, les données sur les secteurs ont été collectées par des questions ouvertes, le reclassement des entreprises dans une grille normalisée a donc été difficile (cette question souffrait d'ailleurs d'un fort taux de non réponse).

	Participation	Négociation	Difficulté	Ecarts	Re-prévisions	Révisions	Evaluation	Rémunération	Implication.	Détail	Formalisation.
H3 : Taille	+			+		-	+	+			+
H4a : Complexité de la technologie	+			+			+	+	+	+	+
H4b : Horizon lointain des investissements		+					-	-			+
H5 : Décentralisation	+			+			+	+			+
H6 : Prospecteurs / différenciation / Construire	+	+	-	+	+	+	-	-	+	+	+
H7a : Financiers		-		+			+	+	+	+	+
H7b : Commerciaux / marketing	-		+						-		
H7c : Ingénieurs / techniciens							-	-	-		
H8 : Incertitude	+		-	+	+	+				-	
H9a : Appartenance à un groupe				+			+	+	+		+
H9b : Style « planification stratégique »	+	+	-			+	-	-			
H9c : Dépendance vis-à-vis du siège	-			+			+	+			+
H10a : Société cotée				+	+	-	+	+	+		+
H10b : Investisseur institutionnel				+	+		+	+			
H10c : Famille ou dirigeant	-			-	-		-	-	-		-
H10d : Entreprise				+			+	+			

Tableau 6.9- Déterminants des pratiques budgétaires : hypothèses

## Section 2. Résultats

Les hypothèses présentées dans la section précédente vont être testées par l'examen :

- des corrélations entre déterminants et pratiques budgétaires pour les déterminants métriques ;
- des différences de moyennes entre les pratiques budgétaires pour les déterminants non métriques (ANOVA).

Avant de tester les hypothèses, nous présentons les caractéristiques descriptives des échelles retenues pour opérationnaliser les déterminants.

Dans un dernier paragraphe, nous utiliserons les déterminants mis en évidence dans ce chapitre pour caractériser les cinq styles budgétaires construits dans le cinquième chapitre.

### 1. Caractéristiques des déterminants

L'opérationnalisation des déterminants proposée reprend, dans la mesure du possible, des échelles utilisées dans la littérature<sup>166</sup>. Pour les échelles métriques, conformément à ce qui est fait dans la plupart des recherches, la valeur des déterminants sera calculée en faisant la moyenne des items qui la composent.

Les caractéristiques des différentes échelles (nombre d'items qui la composent, moyenne et écart-type de l'échelle, minimum, maximum et alpha de Cronbach) sont exposées dans le tableau ci-dessous :

---

<sup>166</sup> Les opérationnalisations retenues sont présentées, pour chaque déterminant, dans la première section de ce chapitre.

Construits	Nombre d'items	Moyenne de l'échelle	Ecart-type de l'échelle	Min.	Max.	Alpha de Cronbach	Asymétrie	Aplatissement
Taille (LOGEFF)	1	2,6047	0,6658	1,48	5,04	N/A	,597	,617
Complexité de la technologie (TECHN)	3	10,0040	2,9175	3	15	0,6140	-,138	-,431
Horizon d'investissement (HORTECH)	1	2,38	0,861	1	5	N/A	,994	,941
Décentralisation (DECENT)	4	14,9036	2,0904	4	19	0,6177	,744	2,996
Incertitude de l'environnement (INCERTIT)	10	32,2165	4,5162	10	50	0,5284	-,136	,393
Stratégie générique (DIFFER)	6	20,8289	3,5373	11	30	0,6669	-,125	,043
Stratégie BCG (CONST)	1	2,9521	0,82671	1	5	N/A	-,011	,018
Style de gestion de groupe (PLSTRAT)	6	19,3016	3,9557	8	30	0,5142	-,481	,093
Dépendance vis-à-vis du siège (DEPEND)	4	12,0543	4,3340	4	20	0,7119	,107	-,799

**Tableau 6.10- Déterminants : caractéristiques des échelles métriques<sup>167</sup>**

La taille (LOGEFF) est obtenue conformément aux recommandations classiques en transformant le nombre d'employés par une fonction logarithmique de base 10. Au plan théorique, cette transformation de la variable signifie que l'accroissement du nombre de salariés dans une petite entreprise a un impact plus fort sur la structure (en l'occurrence, ici, sur les pratiques budgétaires) qu'une augmentation identique en nombre dans une grande entreprise : passer de 50 à 100 salariés implique des changements plus importants de structure que passer de 1000 à 1050 salariés.

La complexité de la technologie (TECHN) est mesurée en faisant la moyenne de trois questions : les produits/services vendus sont-ils complètement standardisés (item inversé), les technologies utilisées dans la production des produits/services sont-elles diverses, la chaîne de valeur est-elle complexe ?<sup>168</sup>. L'échelle finale a un alpha de Cronbach de 0,61 et les coefficients d'asymétrie et d'aplatissement permettent de considérer que la variable suit une loi normale.

En ce qui concerne l'horizon des investissements (HORTECH), 10% des entreprises ont un horizon d'investissement inférieur à un an, 59% ont un horizon de un à trois ans, 19% de trois

<sup>167</sup> Dans la suite de l'analyse, pour obtenir une grandeur comparable des différentes échelles, nous faisons la moyenne des items composant chaque échelle pour obtenir une échelle de mesure de 1 à 5.

<sup>168</sup> Une analyse factorielle exploratoire et une analyse des corrélations entre items suggèrent que le quatrième item (*Le processus par lequel les inputs organisationnels (financiers, matériels, humains...) sont transformés en outputs (produits/services) est bien compris* (item inversé)) n'a pas été bien compris par les répondants : il est corrélé négativement avec les autres items et évolue dans le sens inverse des prédictions. Il est donc exclu de l'analyse.

à cinq ans, 10% de cinq à dix ans et 2% au-delà de dix ans. Les coefficients d'asymétrie et d'aplatissement permettent de considérer que la variable suit une loi normale.

La décentralisation (DECENT) est mesurée par quatre items (développement de nouveaux produits, embauche et licenciement de managers, choix des investissements, choix des prix de vente). L'alpha de Cronbach obtenu est de 0,62 et les coefficients d'asymétrie et d'aplatissement permettent de considérer que la variable suit une loi normale.

L'incertitude de l'environnement (INCERTIT) est mesurée par la moyenne de dix items. L'alpha de Cronbach de cette échelle est faible (0,53). Nous l'accepterons cependant car on peut considérer que l'incertitude de l'environnement n'est pas un construit réflexif mais plutôt un construit formatif (voir chapitre 4). Ceci signifie que l'incertitude de l'environnement reflète plusieurs dimensions de l'incertitude et que chacune de ces dimensions est importante pour mesurer l'incertitude globale<sup>169</sup>. Les coefficients d'asymétrie et d'aplatissement permettent de considérer que la variable suit une loi normale.

La stratégie générique au sens de Porter est mesurée en opposant « différenciation » et domination par les coûts. Le niveau de différenciation (DIFFER) est opérationnalisé en faisant la moyenne de 6 items (prix de vente des produits, dépenses en recherche et développement (en % du CA), dépenses en marketing (en % du CA), qualité des produits, image de marque, caractéristiques techniques des produits). L'alpha de Cronbach obtenu est acceptable (0,67) et les coefficients d'asymétrie et d'aplatissement permettent de considérer que la variable suit une loi normale.

La stratégie suivie au sens du BCG est opérationnalisée en pondérant les pourcentages attribués aux stratégies « construire », « maintenir » et « récolter » par 5, 3 et 1 puis en additionnant les trois scores. L'échelle obtenue (CONST) va ainsi de 1 « stratégie orientée récolter » à 5 « stratégie orientée construire ». Les coefficients d'asymétrie et d'aplatissement permettent de considérer que la variable suit une loi normale.

Le style de gestion du groupe comprend six items. L'échelle (PLSTRAT) (obtenue par la moyenne des six items) mesure l'orientation « planification stratégique » en considérant qu'elle est à l'opposé de l'orientation « contrôle financier ». Les coefficients d'asymétrie et d'aplatissement permettent de considérer que la variable suit une loi normale.

Cependant, une analyse des corrélations entre les différents items composants l'échelle suggère l'existence de deux construits sont sous-jacents.

---

<sup>169</sup> Cette échelle est validée en tant que telle dans la littérature (Buchko, 1994 ; Tymon *et al.*, 1998)

	VGPESTR1	VGPESTR2	VGPEFI1	VGPEFI2	VGPEINT1
VGPESTR1 Le siège encourage fortement la coopération et la coordination entre les divisions	1				
VGPESTR2 Les décisions les plus importantes requièrent un consensus entre la division et le siège sur des critères stratégiques	,348(**)	1			
VGPEFI1 Les décisions les plus importantes sont proposées par la division et acceptées ou non en fonction de critères exclusivement financiers (R)	,060	-,155(*)	1		
VGPEFI2 Il n'y a pas vraiment de processus de réflexion stratégique au niveau du groupe (R)	,315(**)	,241(**)	-,056	1	
VGPEINT1 Les décisions prises dans votre division ont un impact sur les autres divisions	,199(**)	,120	-,067	,090	1
VGPEINT2 Les décisions prises dans les autres divisions ont un impact sur votre division	,167(*)	,146(*)	-,028	,052	,747(**)

**Tableau 6.11- Corrélations entre items de l'échelle « planification stratégique »<sup>170</sup>**

L'item VGPEFI1 (« Les décisions les plus importantes sont proposées par la division et acceptées ou non en fonction de critères exclusivement financiers) est faiblement corrélé aux autres items<sup>171</sup>. Les deux dimensions qui émergent s'apparentent aux deux dimensions mises en évidence par Goold et Campbell (1987b) pour caractériser le style de gestion de groupe (voir Figure 6.3, page 295): le niveau d'influence par le plan et le niveau d'influence par le contrôle.

L'échelle de mesure utilisée pour mesurer le style de gestion de groupe n'est pas « normalisée ». Elle est issue d'un questionnaire utilisé pour des entretiens (Nilson, 2000). Il semble donc pertinent d'améliorer l'échelle de mesure en séparant cette échelle en deux sous-échelles :

- *influence par le plan* (GOOLDPL) (« le siège encourage fortement la coopération et la coordination entre les divisions, les décisions les plus importantes requièrent un consensus entre la division et le siège sur des critères stratégiques, il n'y a pas vraiment de processus de réflexion stratégique au niveau du groupe (R), les décisions prises dans votre division ont un impact sur les autres divisions, les décisions prises dans les autres divisions ont un impact sur votre division ») ;
- *influence par le contrôle* (GOOLDCON) (« les décisions les plus importantes sont proposées par la division et acceptées ou non en fonction de critères exclusivement financiers (R) »).

Ces deux échelles ont les caractéristiques suivantes :

<sup>170</sup> (R) item inversé, (\*\*) La corrélation est significative au niveau 0.01 (bilatéral), (\*) La corrélation est significative au niveau 0.05 (bilatéral)

<sup>171</sup> Une analyse factorielle confirme la non-unidimensionnalité du concept.

Construits	Nombre d'items	Moyenne de l'échelle	Ecart type de l'échelle	Min.	Max.	Alpha de Cronbach	Asymétrie	Aplatissement
GOOLPLAN	5	16,4762	3,8710	6	25	0,6173	-,547	,060
GOOLCON	1	2,8229	1,15767	1	5	NP	,208	-,795

**Tableau 6.12- Influence par le plan et influence par le contrôle : caractéristiques des échelles**

L'alpha de Cronbach de l'échelle GOOLPLAN est acceptable. Les coefficients d'asymétrie et d'aplatissement permettent de considérer que les variables suivent une loi normale.

La dépendance vis-à-vis du siège (DEPEND) est mesurée en faisant la moyenne de quatre items (« votre division est dépendante du siège pour la technologie et le processus de production, votre division est dépendante du siège pour le développement de nouveaux produits, votre division est dépendante du siège pour les ressources financières, votre division est dépendante du siège pour le marketing »). L'alpha de Cronbach est de 0,71 et les coefficients d'asymétrie et d'aplatissement permettent de considérer que la variable suit une loi normale.

Une analyse factorielle fait apparaître deux construits sous-jacents :

	Dépendance organisationnelle DEPORG	Dépendance financière DEPFI
VGPEIND2 Votre division est dépendante du siège pour le développement de nouveaux produits	,898	,104
VGPEIND1 Votre division est dépendante du siège pour la technologie et le processus de production	,859	-,023
VGPEIND4 Votre division est dépendante du siège pour le marketing	,686	,467
VGPEIND3 Votre division est dépendante du siège pour les ressources financières	,049	,943

**Tableau 6.13- Matrice des composantes après rotation<sup>172</sup>**

Il semble donc que deux types de dépendances existent : une dépendance organisationnelle et une dépendance financière. L'échelle du niveau de dépendance est peu discutée dans la littérature, il nous semble donc cohérent (comme pour l'échelle « planification stratégique ») de l'améliorer en la décomposant en deux sous-échelles dont les caractéristiques sont les suivantes :

Construits	Nombre d'items	Moyenne de l'échelle	Ecart-type de l'échelle	Min.	Max.	Alpha de Cronbach	Asymétrie	Aplatissement
DEPORG	3	8,3243	3,8268	1	15	0,7885	,128	-1,179
DEPFI	1	3,73	1,355	1	5	NP	-,839	-,547

**Tableau 6.14- Dépendance organisationnelle et financière : caractéristique des échelles**

<sup>172</sup> Méthode d'extraction : Analyse en composantes principales. Méthode de rotation : Varimax avec normalisation de Kaiser. La rotation a convergé en 3 itérations.

Dans le tableau ci-dessous, nous présentons les statistiques descriptives des déterminants qui sont sous forme de variables nominales :

		Fréquence	Pourcentage
VSTRAT1	Défendeur	123	49,80
Typologie de stratégie (Miles et Snow) (n=247)	Prospecteur	124	50,20
	Ingénieur / production	97	39,11
VDIR1	Vente / Marketing	102	41,13
Origine professionnelle du dirigeant (n=248)	Finance / comptabilité	36	14,52
	Autre orientation du DG	13	5,24
VGROUPE	Groupe	188	74,02
Appartenance à un groupe (n=254)	Non groupe	66	25,98
VBOURSE	Bourse	119	51,29
Cotation en bourse (n=232)	Non bourse	113	48,71
	Famille ou dirigeant actionnaire	84	37,00
ZACTION4	Institutionnel et banque	32	14,10
Type d'actionnaire (n=227)	Entreprise	96	42,29
	Etat	15	6,61

**Tableau 6.15- Déterminants : caractéristiques des échelles nominales<sup>173</sup>**

L'examen des variables nominales montre que 50,2% des entreprises de l'échantillon ont une stratégie de prospecteur, 74% appartiennent à un groupe, 51% sont cotées en bourse.

41% de ces entreprises sont dirigées par des vendeurs ou des marqueteurs, 39% par des ingénieurs ou ayant un profil « production », et seulement 15% par des financiers ou des comptables. Majoritairement les entreprises de l'échantillon sont la propriété d'autres entreprises (42%), viennent ensuite les entreprises à actionnariat familial (37%), les entreprises qui appartiennent aux banques et aux institutionnels (14%) et les entreprises appartenant à l'Etat (7%).

## 2. Liens entre déterminants

Pour qu'une corrélation ait une valeur explicative, il faut s'assurer qu'un troisième facteur n'est pas explicatif des variables entre lesquelles la corrélation est calculée. C'est dans ce but que nous présentons les corrélations entre facteurs explicatifs.

<sup>173</sup> Les pourcentages sont présentés sans prendre en compte les non réponses.

	TECHN	HORTECH	DÉCENT	INCERTIT	DIFFER	CONST	PLSTRAT	DÉPEND
HORTECH	,000							
DÉCENT	,053	-,015						
INCERTIT	,149(*)	-,093	-,125(*)					
DIFFER	,216(**)	,121	-,034	,150(*)				
CONST	,090	-,025	-,031	-,038	,076			
PLSTRAT	,251(**)	,071	-,005	-,085	,177(*)	,105		
DÉPEND	-,017	,017	-,287(**)	,170(*)	,026	,018	,203(**)	
LOGEFF	,071	,261(**)	,196(**)	-,035	-,050	-,010	-,025	-,112

Tableau 6.16- Déterminants : étude des corrélations<sup>174</sup>

L'examen des corrélations entre les variables quantitatives nous permet de constater certaines corrélations. La taille est significativement corrélée à l'horizon de la technologie et au niveau de décentralisation.

Un test de comparaison de moyennes (annexe 6.2) montre que les entreprises qui ont une stratégie défendeur, dirigées par des financiers, appartenant à un groupe ou cotées en bourses sont significativement plus grandes que les autres.

Il faudra prendre en compte ces liens entre facteur explicatif et taille dans l'interprétation des résultats.

### 3. Analyse des corrélations et des différences de moyenne

Les hypothèses H3, H4, H5 et H8 vont être testées par l'examen des corrélations entre les déterminants et les pratiques. Les hypothèses H7 et H10 sont testées par comparaison de moyenne. Les hypothèses H6 et H9 sont testées à la fois par examen des corrélations et par test de comparaison de moyennes.

Le tableau ci-dessous expose les corrélations entre déterminants et pratiques.

<sup>174</sup> (\*\*) La corrélation est significative au niveau 0.01 (bilatéral), (\*) La corrélation est significative au niveau 0.05 (bilatéral)

	<b>fpart</b>	<b>fnego</b>	<b>fdiff</b>	<b>fecart</b>	<b>fprev</b>	<b>frev</b>	<b>feval</b>	<b>fremu</b>	<b>fimpl</b>	<b>fdetail</b>	<b>fformal</b>
logeff	,166(**) Val	,051	-,033	,091 Rej	,067	- Val	,231(**) Val	,122(*) Val	,147(**) NP	,047	,155(**) Val.
techn	,122(*) Val	,149(**) NP	,029	,130(*) Val	-,039	-,011	,093 Rej	-,009 Rej	,153(**) Val	,150(**) Val	,117(*) Val
hortech	,180(**) NP	,059 Rej	-,064	,110(*) NP	,068	-,104	,016 Rej	-,089 Rej	,162(**) NP	,099	,184(**) Val
décent	,167(**) Val	-,013	-,007	,034 Rej	,050	-,052	,079 Rej	,142(*) Val	,054	-,034	-,086 Rej
differ	,109(*) Val	,154(**) Val	-,097 Rej	,154(**) Val	,016 Rej	,031 Rej	,047 Rej	-,031 Rej	,142(*) Val	,113(*) Val	,097 Rej
const	-,096 Rej	-,075 Rej	-,074 Rej	- ,193(**) Rej	-,020 Rej	,011 Rej	- Val	- Val	- Rej	,026 Rej	-,046 Rej
incertit	,018 Rej	,029	,125(*) Rej	,089 Rej	,063 Rej	-,031 Rej	,185(**) NP	,049	,068	-,068 Rej	,048
plstrat	,208(**) Val	,196(**) Val	-,157(*) Val	,192(**) NP	-,082	,146(*) Val	,021 Rej	-,052 Rej	,226(**) NP	-,066	,071
gooldpl	,229(**)	,215(**)	-,140(*)	,248(**)	-,033	,134(*)	,095	-,005	,303(**)	-,046	,128(*)
gooldcon	,047	,050	,073	,163(*)	,173(**)	,048	,241(**)	,169(**)	,234(**)	,063	,172(**)
dépend	-,088 Rej	,162(*) NP	,089	,000 Rej	-,037	,042	,018 Rej	,001 Rej	,060	,042	,127(*) Val
deporg	-,095	,178(**)	,031	,005	-,072	,045	-,033	-,016	,059	,044	,157(*)
depfi	-,009	,021	,195(**)	-,016	,085	,013	,146(*)	,049	,029	,004	-,042

**Tableau 6.17- Déterminants et des pratiques budgétaires : corrélations<sup>175</sup>**

Nous exposons maintenant les résultats des tests pour chaque déterminant étudié.

### 3.1. Taille et pratiques budgétaires

L'examen des corrélations de moyennes nous permet de valider quasi-intégralement l'hypothèse H3 : la taille est corrélée positivement à la participation, à l'évaluation et à la rémunération budgétaires, ainsi qu'à la formalisation budgétaire (Tableau 6.17).

La corrélation entre « taille » et « suivi des écarts » est positive mais non significative. Une relation significativement positive non prévue apparaît entre « taille » et implication de la hiérarchie dans le processus budgétaire.

Comme le laissent supposer les résultats de Merchant (1981), lorsque la taille s'accroît, le budget est utilisé comme un outil de délégation et de contrôle et la hiérarchie en fait un outil majeur de discussion.

### 3.2. Technologie et pratiques budgétaires

Conformément à l'hypothèse H4a, lorsque la connaissance du processus de transformation n'est pas parfaite (technologie complexe), le budget est plus participatif, les écarts plus suivis, l'implication et la formalisation plus importante (Tableau 6.17).

<sup>175</sup> (\*\*) La corrélation est significative au niveau 0.01 (unilatéral) (\*) La corrélation est significative au niveau 0.05 (unilatéral) ; Val : hypothèse validée ; Rej. : hypothèse rejetée ; NP : corrélation non prévue.

L'évaluation et la rémunération ne sont cependant pas liées de manière significative et positive à la connaissance du processus de transformation<sup>176</sup>.

Une relation non prévue est mise en évidence : la méconnaissance du processus de production est liée positivement à l'orientation opérationnelle des négociations.

L'examen des corrélations ne permet pas de valider l'hypothèse H4B (Tableau 6.17). L'horizon des investissements est lié à la formalisation du processus budgétaire mais le lien avec la négociation opérationnelle n'est pas significatif et l'hypothèse d'un lien négatif avec l'évaluation et la rémunération n'est pas validée. En revanche, l'horizon d'investissement est lié positivement au niveau de participation, de suivi des écarts et d'implication.

Ces corrélations inattendues peuvent peut-être s'expliquer par un effet de taille. On a, en effet, constaté une corrélation importante entre « horizon d'investissement » et « taille ». Le calcul des corrélations partielles en contrôlant « l'effet taille » donne les résultats suivants :

	fpart	fnego	fdiff	fecart	fprev	frev	feval	fremu	fimpl	fdetail	Fformal
Horizon de l'investissement (HORTECH)	0,146(*) NP	0,052	- 0,062	0,093	0,056	0,0161	- 0,à51 Rej	- 0,128(**) Val	0,128(*) NP	0,090	0,152(**) Val

**Tableau 6.18- Corrélations partielles entre horizon de l'investissement et pratiques budgétaires (contrôlées par la taille)**

Le lien entre horizon d'investissement et suivi des écarts n'était qu'un effet de taille. En revanche, la participation, la rémunération, l'implication et la formalisation semblent bien liées à la rémunération budgétaire.

L'étude de la complexité de la technologie permet de confirmer le rôle de contrôle joué par le budget lorsque la technologie est complexe (Simons, 1991) : puisque les mesures techniques ne sont pas adaptées dans ce contexte, le budget est notamment utilisé pour suivre les écarts et fait l'objet d'une forte implication de la hiérarchie. Dans les entreprises où l'horizon des investissements est lointain, le budget est un outil formalisé de discussion pour les opérationnels (forte participation) et la hiérarchie (forte implication). Il ne sert cependant pas à l'attribution de primes.

### 3.3. Organisation et pratiques budgétaires

Seule une dimension de l'organisation a été retenue : le niveau de décentralisation. Celle-ci est liée positivement à la participation et à l'attribution de primes en fonctions du budget. En revanche, les hypothèses concernant le lien avec le suivi des écarts, l'évaluation et la formalisation sont rejetées (Tableau 6.17).

<sup>176</sup> La « diversité des technologies utilisées » et la « complexité de la chaîne de valeur » sont cependant liées significativement et positivement à l'évaluation (corrélations de  $r=0,180(**)$  et de  $r=0,149(**)$ )

	<b>fpart</b>	<b>fnego</b>	<b>fdiff</b>	<b>fecart</b>	<b>fprev</b>	<b>frev</b>	<b>feval</b>	<b>fremu</b>	<b>fimpl</b>	<b>fdetail</b>	<b>Fformal</b>
DÉCENT	,139(*)	-,022	-,003	,019	,041	-,0189	,032	,120(*)	,0223	-,044	-,119(*)

**Tableau 6.19- Corrélation partielle entre décentralisation et pratiques budgétaires (contrôlées par la taille)**

Le calcul des corrélations partielles (en contrôlant les corrélations partielles par l'effet taille) aboutit aux mêmes résultats excepté pour le lien entre décentralisation et formalisation qui devient significativement négatif ( $r=-0,119(*)$ ): à taille égale, plus une entreprise est décentralisée et moins son processus budgétaire est formalisé. Cette dernière conclusion semble cohérente avec le modèle de Burns et Stalker –dans les structures organiques, la formalisation est moins importante- mais va à l'encontre des résultats de Child (1972a) évoqués précédemment.

### 3.4. Stratégie et pratiques budgétaires

Trois manières d'appréhender la stratégie ont été retenues. Les résultats empiriques montrent que les prospecteurs sont plus orientés « différenciation » que les défenseurs (moyenne des prospecteurs = 3,63, moyenne des défenseurs = 3,27, différence de moyenne significative au seuil de 0%) (voir annexe 6.2).

Les prospecteurs ont aussi plus souvent une mission de récolte (moyenne de 3,05 contre 2,85) mais cette différence de moyenne n'est significative qu'au seuil de 8,5%.

La corrélation entre la position « différenciation » et la mission « construire » est de 0,076 (non significative).

Les trois styles budgétaires (« prospecteur », « différenciation » et « construire ») semblent en partie converger sans pour autant être identiques.

L'analyse des liens entre type de stratégie et pratiques budgétaires est réalisée par une analyse de la variance<sup>177</sup> :

	<b>Part.</b>	<b>Négo</b>	<b>Diff</b>	<b>Ecarts</b>	<b>Re-prév.</b>	<b>Rév.</b>	<b>Eval.</b>	<b>Rém.</b>	<b>Impl.</b>	<b>Détail</b>	<b>Form.</b>	
Défendeur (n=123)	Moy. -0,083	-0,192	0,061	-0,090	-0,059	-0,026	0,071	0,034	-0,096	-0,080	-0,035	
Prospecteur (n=124)	Moy. -0,042	0,144	-0,085	0,101	0,076	0,014	-0,047	0,000	0,064	0,068	0,028	
	F	0,105	7,126	1,289	2,191	1,126	0,097	0,842	0,068	1,519	1,360	0,238
	Sig.	0,746	0,008	0,257	0,140	0,290	0,756	0,360	0,794	0,219	0,245	0,626
		Rej	Val	Rej	Rej	Rej	Rej	Rej	Rej	Rej	Rej	Rej

**Tableau 6.20- Prospecteurs / défenseurs : comparaison des pratiques budgétaires**

<sup>177</sup> Pour chaque variable qualitative une analyse de la variance est réalisée (ANOVA). Dans les cas présentés ici, l'analyse de variance se limite à comparer deux groupes, elle est équivalente à une comparaison de moyenne classique (Wonnacott et Wonnacott, 1990). A partir la valeur prise par le ratio F (= variance entre groupes / variance au sein du groupe), il est possible de calculer un niveau de signification. Plus la signification du test est élevée (proche de 0) et plus il est possible de rejeter l'hypothèse d'une égalité de moyenne entre les deux groupes. Les tests de normalité (asymétrie et aplatissement) et d'homogénéité de variance (test de Levène) réalisés préalablement ont permis de s'assurer de la validité des ANOVA réalisées (Weinberg et Abramowitz, 2002).

Les prospecteurs et les défenseurs ont des pratiques budgétaires qui vont dans le sens des prédictions : la participation, le suivi des écarts, le nombre de re-prévisions et de révisions, l'implication de la hiérarchie, le niveau de détail et la formalisation sont plus élevés chez les prospecteurs ; l'évaluation et la rémunération sont plus liées aux résultats budgétaires chez les défenseurs. Cependant, seul le type de négociation budgétaire diffère significativement entre prospecteurs et défenseurs.

L'examen des corrélations indique que l'hypothèse H6 est partiellement validée en ce qui concerne l'effet des stratégies génériques sur les pratiques budgétaires (Tableau 6.17). Les entreprises recherchant la différenciation ont un budget davantage fondé sur les négociations opérationnelles, des écarts budgétaires plus suivis, une implication plus forte de la hiérarchie dans le processus et un niveau de détail plus élevé. Les prédictions concernant les re-prévisions, révisions, l'évaluation et la rémunération ne sont, en revanche, pas validées.

La mission « construire » est liée négativement à l'utilisation du budget pour évaluer et rémunérer les managers conformément à l'hypothèse H6 (Tableau 6.17). Elle est cependant liée négativement au suivi des écarts et à l'implication des managers.

Il semble donc que les effets du type de stratégie (prospecteurs / défenseurs) et du positionnement stratégique (différenciation / domination par les coûts) sur les pratiques budgétaires soient proches. En revanche, la mission stratégique (construire / récolter) a un impact très différent..

### 3.5. Origine professionnelle du dirigeant et pratiques budgétaires

		Part.	Négo	Diff	Ecarts	Re-prév.	Rév.	Eval.	Rém.	Impl.	Détail	Form.
Financier (n=36)	Moy.	0,127	0,296	-0,219	0,384	0,042	-0,050	0,159	0,259	0,310	0,192	0,195
	F	1,207	4,021	2,061	6,558	0,034	0,204	0,947	2,955	4,498	1,434	1,907
	Sig.	0,273	0,046 Rej	0,152	0,011 Val	0,854	0,652	0,331 Rej	0,087 Val	0,035 Val	0,232 Rej	0,169 Rej
Ingénieur (n=97)	Moy.	0,162	-0,071	0,018	0,069	-0,031	0,021	-0,036	-0,144	0,114	0,025	0,021
	F	6,719	0,531	0,037	0,908	0,326	0,000	0,299	3,023	2,764	0,040	0,240
	Sig.	0,010 NP	0,467	0,847	0,342	0,568	0,989	0,585 Rej	0,083 Val	0,098 Rej	0,841	0,624
Commercial (n=102)	Moy.	-0,283	-0,078	0,081	-0,167	0,065	0,003	0,023	0,047	-0,240	-0,068	-0,164
	F	10,060	0,730	1,057	4,466	0,463	0,050	0,042	0,483	8,416	1,059	3,660
	Sig.	0,002 Val	0,394	0,305 Rej	0,036	0,497	0,823	0,838	0,488	0,004 Val	0,304	0,057
Test global	F	3,773	1,426	0,856	3,660	0,258	0,505	0,535	1,615	3,671	0,622	1,596
	Signification	0,011	0,236	0,465	0,013	0,856	0,679	0,659	0,186	0,013	0,601	0,191

Tableau 6.21- Financiers, commerciaux et ingénieurs : comparaison des pratiques budgétaires<sup>178</sup>

<sup>178</sup> Les tests réalisés ici comparent, dans un premier temps, les financiers à la moyenne des non financiers, les ingénieurs à la moyenne de non ingénieurs, etc. Dans un second temps, l'impact général de la variable nominale « parcours professionnel » est testé (test global). Cela revient à tester l'hypothèse d'égalité de toutes les

Pour les entreprises ayant à leur tête un financier, l'examen des différences de moyennes va dans le sens des prédictions de l'hypothèse H7a. Le suivi des écarts et l'implication de la direction sont différents entre les entreprises ayant à leur tête un financier et les autres. Le niveau d'utilisation du budget pour évaluer les primes y est plus élevé (différence de moyenne significative seuil de 8,7%). De manière surprenante (et contradictoire avec nos prédictions) on constate que dans les entreprises ayant à leur tête un financiers, la négociation est plus opérationnelle (fondée sur des plans d'action)<sup>179</sup>.

Dans les entreprises dirigée par un ingénieur, la participation est significativement plus élevée et l'utilisation du budget pour attribuer les primes plus faible (au seuil de 8,3%). Contrairement aux prévisions, l'implication des managers dans le processus budgétaire est plus élevée que la moyenne (différence de moyenne significative au seuil de 9,8%).

Les dirigeants commerciaux instaurent des budgets moins participatifs que la moyenne. Dans leur entreprise, l'implication de la hiérarchie dans le processus budgétaire est d'ailleurs moins élevée. Les objectifs sont plus difficiles à atteindre que la moyenne sans que la différence soit statistiquement significative.

La test global montre que la formation du dirigeant a un impact sur la participation, le suivi des écarts et le niveau d'implication de la direction. Ces résultats confirment, pour une large part, les résultats de Zrihen (2002).

### **3.6. Incertitude de l'environnement et pratiques budgétaires**

L'hypothèse H8 concernant l'impact de l'environnement sur les pratiques budgétaires semble devoir être rejetée à la lumière des corrélations trouvées (Tableau 6.17).

La corrélation entre incertitude et difficulté des objectifs est positive contrairement à l'hypothèse posée : en situation d'incertitude, les objectifs fixés ne sont pas plus simples (ils sont plus rarement atteints).

De plus, en situation d'incertitude, ces managers sont davantage évalués en fonction du budget. Nous n'avons pas posé d'hypothèse sur ce point et ce résultat peut donner lieu à plusieurs interprétations : 1/ en situation d'incertitude, aucune autre mesure que les mesures comptables ne permet d'évaluer la performance<sup>180</sup> ; 2/ les entreprises font supporter le risque de l'environnement par les managers plutôt que par les actionnaires en rendant l'évaluation variable dans les cas où l'environnement est moins prévisible ; 3/ on peut renverser la causalité et dire que l'évaluation budgétaire renforce l'incertitude perçue.

---

moyennes entre elles. Le ratio F est obtenu de la même manière que pour les autres comparaisons de moyennes (= variance entre groupes / variance au sein du groupe). Il permet de calculer un ratio de signification.

<sup>179</sup> Nous avons souligné que les dirigeants de formation financière dirigent des entreprises de taille plus grande en moyenne. On pourrait penser que le lien entre le fait d'avoir une formation financière et les pratiques budgétaires vient du facteur « taille de l'entreprise ». L'annexe 6.3 montre qu'à taille égale, l'impact de la formation financière du dirigeant (en opposition avec une formation non financière) perdure.

<sup>180</sup> On peut objecter à cette explication que dans de telles situations d'autres styles d'évaluation de la performance que l'évaluation par les résultats sont peut-être plus adaptées (Ouchi, 1979).

Il est donc difficile de trancher sur cette question qui mériterait des investigations complémentaires.

Il semble intéressant d'observer, à titre exploratoire, les corrélations entre les différentes composantes de l'incertitude et les pratiques budgétaires :

	<b>fpart</b>	<b>fnego</b>	<b>fdiff</b>	<b>fecart</b>	<b>fprev</b>	<b>frev</b>	<b>feval</b>	<b>fremu</b>	<b>fimpl</b>	<b>fdetail</b>	<b>fformal</b>
<b>VENVT1</b>											
Compétition sur les matières premières et machines	-,009	-,058	,107	-,038	-,028	-,095	,132(*)	-,013	-,030	-,110	-,147(*)
<b>VENVT2</b> Difficulté à recruter	,075	,037	,057	,020	-,050	-,085	,070	,000	,038	,037	-,092
<b>VENVT3</b>											
Concurrence sur les prix	-,047	-,102	,172(**)	,064	-,024	-,139(*)	,163(**)	,148(*)	,018	-,018	-,009
<b>VENVT4</b>											
Concurrence sur l'innovation	,042	,121	,027	,079	,032	,054	,109	-,012	,069	,020	,152(*)
<b>VENVT5</b> Incertitude de l'environnement économique	-,024	,006	,113	,115	,074	,023	,127(*)	,096	,033	,042	,055
<b>VENVT6</b> Incertitude de l'environnement technologique	,016	,074	,001	,073	,090	,100	,158(*)	,060	,142(*)	-,029	,114
<b>VENVT7</b> Incertitude sur les actions des concurrents	,034	,063	,086	,027	,029	,068	-,013	-,028	,030	-,131(*)	,023
<b>VENVT8</b> Incertitude sur les ventes	-,095	-,099	,057	,075	,176(**)	-,003	,053	,068	-,055	-,011	-,058
<b>VENVT9</b> Incertitude sur les attentes des consommateurs	-,048	-,001	-,018	-,050	,051	-,017	-,077	-,053	-,031	-,104	,044
<b>VENVT10</b>											
Incertitude sur les contraintes légales	,165(**)	,113	-,152(*)	,048	-,071	-,045	,096	,003	,092	,043	,143(*)

**Tableau 6.22- Corrélations entre pratiques budgétaires et composantes de l'incertitude**

L'examen des corrélations entre les pratiques budgétaires et les différentes composantes de l'incertitude montre que :

- lorsque la concurrence sur les prix est forte, les objectifs sont plus difficiles à atteindre, les révisions moins fréquentes et l'évaluation / rémunération fortement liées aux résultats budgétaires ;
- lorsque la concurrence sur l'innovation est forte, le processus budgétaire est plus formalisé ;
- une forte incertitude de l'environnement économique se traduit par une évaluation budgétaire ;
- une incertitude forte de l'environnement technologique est liée à l'évaluation budgétaire et à une forte implication de la hiérarchie ;

- l'incertitude sur les actions des concurrents se traduit pas des budgets moins détaillés ;
- l'incertitude sur les ventes est liée à un nombre plus important de re-prévisions ;
- l'incertitude sur les contraintes légales est liée à une forte participation, des objectifs peu difficiles à atteindre et des budgets formalisés.

Au final, les effets de l'incertitude de l'environnement sont plus faibles que ce qui aurait pu être attendu compte tenu de la place généralement accordée à l'environnement comme déterminant des structures organisationnelles.

### 3.7. Appartenance à un groupe et pratiques budgétaires

Un test de comparaison de moyenne nous permet d'évaluer l'incidence de l'appartenance à un groupe sur les pratiques budgétaires :

		Part.	Négo	Diff	Ecart	Re-prév.	Rév.	Eval.	Rém.	Impl.	Détail	Form.
Groupe (n=188)	Moy.	0,045	0,048	-0,114	0,041	0,122	-0,036	0,131	0,143	0,113	-0,009	0,137
Non groupe (n=66)	Moy.	-0,305	-0,164	0,216	-0,118	-0,294	0,094	-0,413	-0,364	-0,373	-0,027	-0,446
	F	6,041	2,202	5,445	1,205	8,852	0,823	15,044	12,880	11,663	0,016	17,518
	Sig.	0,015	0,139	0,020	0,273	0,003	0,365	0,000	0,000	0,001	0,899	0,000
		NP		NP	Rej	NP		Val	Val	Val		Val

**Tableau 6.23- Appartenance à un groupe : incidence sur les pratiques budgétaires**

La comparaison des pratiques budgétaires des entreprises appartenant à un groupe et celles des autres entreprises permet globalement de valider l'hypothèse H9a (Tableau 6.23). Les entreprises qui appartiennent à un groupe évaluent et rémunèrent les managers en fonction du budget plus que les autres entreprises. De plus, la hiérarchie y est plus impliquée dans le processus budgétaire et ce dernier plus formalisé.

Il ressort aussi que ces entreprises ont un budget plus participatif, procèdent à de plus nombreuses re-prévisions et ont des budgets plus faciles (plus souvent atteints)<sup>181</sup>.

Conformément à l'hypothèse H9b, les entreprises dans lesquelles le style de gestion de groupe est orienté « planification stratégique » ont des budgets plus participatifs, des négociations plus opérationnelles et procèdent plus fréquemment à des révisions.

Il semble intéressant d'observer les liens entre les deux composantes du style de gestion de groupe et les pratiques budgétaires (Tableau 6.17) :

- la composante « influence par le plan » est liée positivement à la participation, au caractère opérationnel de la participation, au suivi de écarts, aux révisions budgétaires, à l'implication de la direction et de la hiérarchie dans le processus budgétaire et négativement à la difficulté des objectifs ;

<sup>181</sup> L'annexe 6.3 montre que cette analyse reste vraie à taille d'entreprise égale.

- la composante « influence par le contrôle » est liée positivement au suivi des écarts, au nombre de re-prévisions, à l'utilisation qui est faite du budget pour évaluer et rémunérer à l'implication de la direction et à la formalisation.

Les effets des deux dimensions sur les pratiques budgétaires sont dissociés. On constate notamment que « l'influence par le contrôle » du siège sur la filiale se traduit par une utilisation du budget pour évaluer et attribuer des primes dans la *business unit*.

Ces résultats suggèrent un effet de contagion (Hopwood, 1974b) du style d'évaluation au niveau groupe sur les managers au sein de la division (nous reviendrons sur ce point au chapitre 7).

Deux corrélations non prévues apparaissent : le style « planification stratégique » est lié positivement au suivi des écarts et à l'implication de la hiérarchie dans le processus budgétaire.

Le niveau de dépendance vis-à-vis du groupe a, comme prévu dans l'hypothèse H9b, une influence sur la formalisation du processus budgétaire (Tableau 6.17). Les hypothèses concernant le niveau de participation, la difficulté des objectifs, le suivi des écarts, l'évaluation et la rémunération budgétaire sont rejetées.

Une relation positive inattendue entre dépendance et négociation budgétaire montre une plus forte utilisation de plans d'action en situation de forte dépendance.

L'examen de l'impact des styles de dépendance permet de préciser ce résultat :

- le niveau de dépendance organisationnel est lié à l'existence d'une négociation opérationnelle et à la formalisation du processus budgétaire ;
- le niveau de dépendance financière est lié positivement à la difficulté des objectifs fixés au sein de la « *business unit* » aux managers et à l'évaluation budgétaire.

Une dépendance vis-à-vis du siège semble traduire un style de gestion de groupe « planification stratégique ». En revanche, la dépendance financière a des effets sur la difficulté des objectifs et l'évaluation budgétaire.

L'appartenance à un groupe et le style de gestion de groupe ont une forte influence sur les pratiques budgétaires des filiales. Il semblerait donc que le mode de contrôle de l'entreprise ait une forte influence sur les pratiques budgétaires en interne.

### 3.8. Actionnariat et pratiques budgétaires

		Part.	Négo	Diff	Ecarts	Re-prév.	Rév.	Eval.	Rém.	Impl.	Détail	Form.
Bourse (n=119)	Moy.	0,175	0,003	-0,059	0,161	0,327	-0,110	0,241	0,239	0,160	0,004	0,263
Non bourse (n=113)	Moy.	-0,217	0,004	-0,031	-0,139	-0,208	0,076	-0,159	-0,158	-0,142	-0,001	-0,247
	F	9,182	0,000	0,046	5,260	18,955	1,908	9,497	8,981	5,245	0,001	15,165
	Sig.	0,003	0,995	0,830	0,023	0,000	0,169	0,002	0,003	0,023	0,969	0,000
		NP			Val	Val	Rej	Val	Val	Val		Val

Tableau 6.24- Cotation en bourse : incidence sur les pratiques budgétaires

La comparaison entre les pratiques des entreprises cotées (ou dont la maison mère est cotée) et les entreprises non cotées permet de confirmer l'hypothèse H10a. Dans les entreprises cotées les écarts sont plus suivis, les re-prévisions plus fréquentes, l'évaluation et la rémunération davantage liées au budget, l'implication de la hiérarchie dans le processus budgétaire plus forte et la formalisation plus élevée. La participation des opérationnels y est aussi plus importante<sup>182</sup>.

		Part.	Négo	Diff	Ecarts	Re-prév.	Rév.	Eval.	Rém.	Impl.	Détail	Form.
Institutionnels et banques (n=32)	Moy.	0,008	-0,012	-0,079	-0,130	0,555	-0,228	0,007	0,376	-0,091	0,005	-0,010
	F	0,080	0,005	0,130	0,754	10,361	1,311	0,027	3,592	0,255	0,007	0,041
	Sig.	0,778	0,943	0,719	0,386	0,001	0,253	0,869	0,059	0,614	0,932	0,839
					Rej	Val		Rej	Val	Rej		
Familles ou dirigeants (n=84)	Moy.	-0,168	-0,110	0,156	0,010	-0,215	-0,035	-0,125	-0,051	-0,179	0,149	-0,267
	F	2,197	0,959	4,320	0,005	8,742	0,000	3,313	1,690	3,810	2,316	6,394
	Sig.	0,140	0,328	0,039	0,944	0,003	0,988	0,070	0,195	0,052	0,129	0,012
		Rej		NP	Rej	Val		Val	Rej	Val		Val
Entreprises (n=96)	Moy.	0,047	0,080	-0,130	0,138	0,123	-0,046	0,186	0,099	0,150	-0,033	0,085
	F	1,228	1,739	2,067	2,347	1,200	0,014	3,761	0,218	3,831	0,466	2,654
	Sig.	0,269	0,189	0,152	0,127	0,274	0,905	0,054	0,641	0,052	0,495	0,105
				Rej			Val	Rej	NP			
Etat (n=15)	Moy.	0,030	-0,231	-0,180	-0,415	-0,199	0,427	0,013	-0,202	0,152	-0,344	0,300
	F	0,074	0,664	0,424	2,862	0,894	3,316	0,007	1,097	0,372	2,173	1,813
	Sig.	0,785	0,416	0,516	0,092	0,345	0,070	0,935	0,296	0,543	0,142	0,179
				NP		NP						

Tableau 6.25- Type d'actionnariat : incidence sur les pratiques budgétaires

Une partie des hypothèses relatives au style d'actionnariat sont validées :

- dans les entreprises détenues par les institutionnels, il y a plus de re-prévisions et l'attribution de primes est plus basée sur le budget ;
- dans les entreprises à actionnariat familial, il y a moins de re-prévisions, le budget est moins utilisé pour évaluer la performance, la hiérarchie y est moins impliquée et le processus budgétaire est moins formalisé. De plus les objectifs budgétaires y sont moins souvent atteints ;
- dans les entreprises qui appartiennent à d'autres entreprises, l'évaluation budgétaire est fréquente et la hiérarchie est plus impliquée dans le processus budgétaire.

<sup>182</sup> L'annexe 6.3 montre que ces résultats restent valides à taille d'entreprise constante.

**L'examen des corrélations et des différences de moyenne montre donc que :**

1. le niveau de participation dépend de la taille, de la complexité de la technologie, de l'horizon de planification des investissements, du niveau de décentralisation, du type et du positionnement stratégique, de l'appartenance à un groupe et du style de gestion du groupe, de l'origine professionnelle des dirigeants et de la cotation en bourse ;
2. le style de négociation dépend de la complexité de la technologie, du type et de la position stratégique, de l'origine professionnelle des dirigeants, du style de gestion de groupe et de la dépendance organisationnelle vis-à-vis du siège ;
3. la difficulté des objectifs dépend de l'incertitude de l'environnement, de la dépendance financière vis-à-vis de du groupe auquel l'entreprise appartient et du type d'actionnaire. Les objectifs sont d'autant plus souvent atteints que l'entreprise appartient à un groupe dont l'influence par la planification est forte ;
4. le suivi des écarts dépend de la technologie, du positionnement et de la mission stratégique, du style de gestion de groupe, et de la cotation en bourse ;
5. le niveau de re-prévisions dépend du niveau d'incertitude des ventes, de l'appartenance à un groupe, de l'influence par le contrôle de ce groupe, de la cotation en bourse et du type d'actionnaire ;
6. la fréquence des révisions budgétaires dépend de la taille, du niveau de concurrence sur les prix et de du style de gestion de groupe ;
7. l'utilisation du budget pour évaluer la performance dépend de la taille, de la mission stratégique, du niveau d'incertitude, de l'appartenance à un groupe, du niveau d'influence par le contrôle de ce groupe, du fait d'être ou non coté en bourse et du type d'actionnaire ;
8. l'utilisation du budget pour attribuer des primes dépend de la taille, du niveau de décentralisation, de la mission stratégique, de l'orientation du dirigeant, du niveau de concurrence sur les prix, de l'appartenance à un groupe, du niveau d'influence par le contrôle exercé par ce groupe, de la cotation en bourse et du type d'actionnaire ;
9. l'implication de la hiérarchie dépend de la taille, de la technologie et de l'horizon d'investissement, du positionnement et de la mission stratégique, de l'origine professionnelle du dirigeant, de l'incertitude de l'environnement technologique, de l'appartenance à un groupe, du style de gestion de groupe, de la cotation en bourse et du type d'actionnaire ;
10. le niveau de détail dépend de la technologie, des incertitudes sur les actions des concurrents et du positionnement stratégique ;
11. le niveau de formalisation dépend de la taille, de la technologie, de l'horizon d'investissement, de la concurrence sur l'innovation et des incertitudes sur les contraintes légales, de l'appartenance à un groupe, du niveau d'influence par le plan et par le contrôle de ce groupe, de la dépendance vis-à-vis de ce groupe, de la cotation en bourse et du style d'actionnariat.

*Les résultats obtenus mettent en évidence l'importance de déterminants rarement étudiés dans la littérature : la cotation en bourse, l'appartenance à un groupe, le style de gestion de groupe et l'origine professionnelle des dirigeants. Les liens entre ces déterminants et les pratiques budgétaires sont importants et demandent à être approfondis.*

*Nos analyses montrent aussi que, contrairement à une hypothèse fréquemment évoquée dans la littérature (Chapman, 1997 ; Van der Stede, 2001) le type de stratégie, le positionnement stratégique et la mission stratégique n'ont pas les mêmes effets sur les pratiques budgétaires. La mission construire se caractérise par des pratiques budgétaires très différentes des entreprises de type prospecteur ou qui cherchent à se différencier. Les résultats obtenus en ce qui concerne le type de stratégie (prospecteur ou défenseur), s'ils sont en général conformes aux prédictions en ce qui concerne le sens des relations, sont peu significatifs.*

*Comme dans la grande majorité des études, la taille est liée à un nombre important de dimensions. La complexité de la technologie (non connaissance du processus de transformation) semble se traduire par une utilisation forte du budget pour discuter et coordonner les opérations (participation des opérationnels et implication de la hiérarchie fortes, négociation opérationnelle et niveau de détail élevé).*

*En dépit de sa prépondérance dans les études sur l'organisation depuis les travaux de Lawrence et Lorsch (1967), l'influence de l'incertitude sur les pratiques budgétaires apparaît assez faible. L'étude des différents composants de l'incertitude environnementale montre cependant que le niveau de concurrence par les prix a un certain effet sur les pratiques budgétaires. Le niveau d'incertitude est positivement relié à l'évaluation budgétaire. Ce résultat demanderait des investigations complémentaires.*

#### **4. Caractérisation de la typologie par le contexte interne et externe**

En reprenant la méthodologie mise en œuvre dans le chapitre cinq, il est possible de lier les idéaux-types à leur contexte<sup>183</sup>.

1. Le **budget strict** est utilisé dans des entreprises qui, de manière générale, ne sont pas cotées en bourse et appartiennent moins souvent que la moyenne à un groupe (l'actionnaire principal a une forte part du capital). Bien que vendant des produits non standardisés et ayant une chaîne de valeur complexe, ces entreprises sont rarement de type prospecteur (elles se reconnaissent cependant assez mal dans la catégorie

---

<sup>183</sup> L'annexe 6.4 reprend l'ensemble des items permettant de caractériser les cinq idéaux types.

Sur un plan statistique, seuls les items qui ont une valeur test supérieure à 1.96 peuvent être considérés comme significativement différents dans la population de référence (avec un seuil de significativité acceptable). Nous utilisons cependant ici des variables dont la valeur test est inférieure à 1.96 pour interpréter, dans une optique exploratoire, la typologie.

défendeur : il y a 15% de non réponse dans ce groupe concernant le type de stratégie). Le niveau de dépenses marketing y est d'ailleurs plus faible qu'ailleurs. Elles sont rarement dirigées par un vendeur (le dirigeant est dans l'entreprise depuis longtemps et c'est souvent ingénieur) et ressentent une faible incertitude sur les ventes et les attentes des consommateurs<sup>184</sup>.

2. Le **budget diagnostic** est mis en place dans des entreprises qui, dans leur grande majorité, appartiennent à un groupe et sont cotées en bourse (l'actionnariat est assez dispersé). Elles sont rarement dirigées par des ingénieurs. Plus souvent que dans les autres entreprises, ce sont des financiers ou des commerciaux qui dirigent (ils ont une faible ancienneté dans l'entreprise). Ces entreprises sont en moyenne plus grande que les autres. L'incertitude ressentie de l'environnement (notamment en ce qui concerne les ventes et les attentes des consommateurs) est forte. Le prix de vente des produits est vu comme sensiblement supérieur à la moyenne alors que les caractéristiques techniques et la qualité des produits sont inférieures à la moyenne (les produits sont largement standardisés). Ces entreprises ont une large part de produits sur lesquels elles cherchent à maximiser la rentabilité et les flux de trésorerie sur le court terme. Le mode d'influence dominant du siège est « l'influence par le contrôle ». En moyenne, elles sont plus dépendantes financièrement du siège que les autres.
3. Les entreprises utilisant le budget de manière **interactive** sont, dans leur majorité, cotées en bourse et des filiales d'un groupe (l'actionnariat est très dispersé). De type prospecteur, elles suivent une stratégie de différenciation et ont un horizon de prévision des investissements lointain. Elles ne cherchent cependant pas à gagner des parts de marché en acceptant un faible retour sur investissement : leur orientation correspond à la mission « maintenir ». La technologie mise en œuvre dans ces entreprises est assez complexe et l'incertitude de l'environnement technologique forte. Le groupe auquel elles appartiennent exerce une forte influence par le plan et par le contrôle (proche du « contrôle stratégique » dans la typologie de Goold et Campbell (1987b)) : elles sont fortement dépendantes de ce dernier au niveau financier et organisationnel. Les dirigeants sont rarement des vendeurs ou des marqueteurs (les dirigeants sont dans l'entreprise depuis une durée plus élevée que la moyenne).
4. Les entreprises ayant un **budget souple** sont rarement cotées en bourse et appartiennent moins que la moyenne à un groupe (elles sont en faible situation de dépendance et d'influence lorsqu'elles appartiennent à un groupe). Le dirigeant y est souvent un ingénieur. La concurrence sur les prix est faible dans leur secteur : elles ont une bonne image de marque et leurs produits sont de qualité. L'incertitude sur les attentes des consommateurs et sur les contraintes légales est cependant assez forte (le niveau des ventes reste assez facile à prévoir). Elles ne sont pas de type prospecteur (elles se reconnaissent cependant assez mal dans la catégorie défendeur : il y a 15% de

---

<sup>184</sup> On peut noter que la proportion d'entreprises industrielles est plus forte dans ce groupe que la moyenne.

non réponse dans ce groupe concernant le type de stratégie) et cherchent à maintenir les parts de marché en obtenant un retour sur investissement raisonnable<sup>185</sup>.

5. Le budget est **indicatif** dans des entreprises où le dirigeant n'a pas une formation comptable et financière (il est souvent de formation vente / marketing et est dans l'entreprise depuis longtemps). Ces entreprises cherchent à gagner des parts de marché (mission construire) sans pour autant avoir un positionnement de différenciation et en étant plutôt défenseurs. Elles sont, moins que la moyenne, cotées en bourse ou dans un groupe (l'actionnaire principal a une forte part du capital) et de taille plus petites. Lorsqu'elles sont dans un groupe l'influence par le plan et par le contrôle sont faibles. La technologie mise en œuvre est peu complexe et l'horizon d'investissement proche. Dans leur secteur, la concurrence se joue sur les prix et l'incertitude sur les ventes est forte<sup>186</sup>.

Le schéma ci-dessous permet de replacer les facteurs explicatifs sur les deux premiers axes factoriels mis en évidence dans le chapitre cinq (la représentation complète est proposée en annexe 6.5).

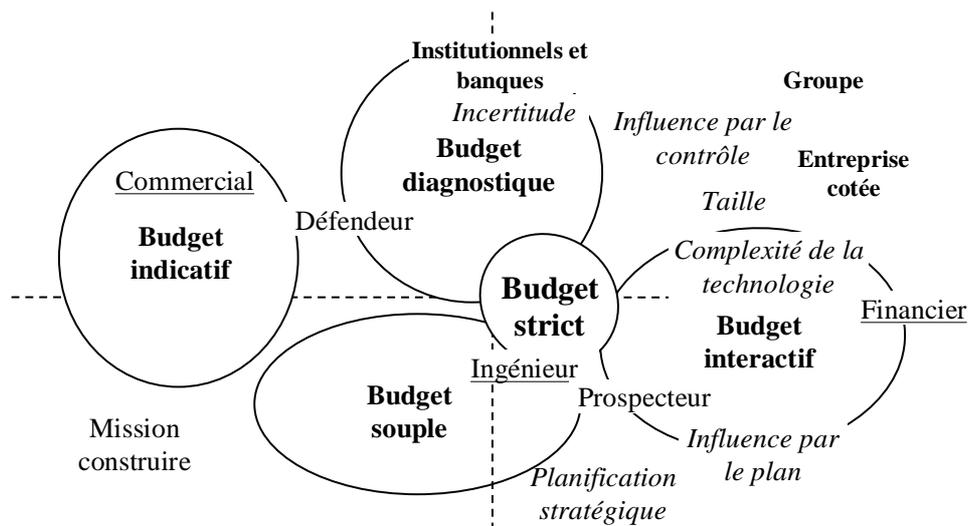


Figure 6.4- Idéaux types et déterminants

Ceci permet de mettre en évidence le contexte caractéristique des différents styles budgétaires :

<sup>185</sup> La part des entreprises du secteur de la pharmacie et des cosmétiques est plus élevée dans ce groupe que la moyenne.

<sup>186</sup> Les entreprises de ce groupe sont, pour la plupart, du secteur du commerce.

	<b>Budget strict</b>	<b>Budget diagnostique</b>	<b>Budget interactif</b>	<b>Budget souple</b>	<b>Budget indicatif</b>
Actionnaire	<b>Entreprise non cotée</b> et souvent indépendante (actionnariat peu dispersé)	<b>Groupe coté</b> (actionnariat dispersé)  Forte dépendance financière vis-à-vis du groupe / forte influence par le contrôle	<b>Groupe coté</b> (actionnariat dispersé)  Forte dépendance / forte influence par le contrôle et la planification : <b>style contrôle stratégique</b>	<b>Entreprise non cotée</b> et souvent indépendante	<b>Entreprise non cotée</b> et souvent indépendante (actionnariat peu dispersé)
Taille (en nombre de salariés)	Plus petite que la moyenne	Plus grande que la moyenne	Plus grande que la moyenne	Légèrement plus petite que la moyenne	Plus petite que la moyenne
Dirigeant	Rarement vendeur et souvent ingénieur, il a une forte ancienneté dans l'entreprise	<b>Financier ou commercial</b> (ayant une faible ancienneté dans l'entreprise)	Rarement vendeur (plutôt financier ou ingénieur), il a une forte ancienneté dans l'entreprise	Plutôt ingénieur	Le plus souvent <b>vendeur</b> (rarement financier) et dans l'entreprise depuis longtemps
Orientation stratégique	Non prospecteur	<b>Mission « récolte »</b> Qualité et caractéristiques techniques des produits faibles	<b>Prospecteur et différenciation</b> Mission « maintenir »	<b>Mission « maintenir »</b> Bonne image de marque et bonne qualité des produits Non prospecteur	<b>Mission « construire »</b> Plutôt défendeur Qualité des produits et image de marque faibles
Environnement et technologie	Faible incertitude du marché <b>Technologie complexe</b>	Forte incertitude du marché Faible complexité de la technologie	Environnement technologique incertain Technologie complexe et horizon d'investissement lointain	Faible concurrence sur les prix Forte incertitude sur les attentes des consommateurs	Forte concurrence sur les prix et incertitude sur les ventes Technologie peu complexe et horizon d'investissement proche

**Tableau 6.26- Idéaux-types budgétaires et contexte**

La comparaison des groupes indique que les styles budgétaires mis en évidence dans le cinquième chapitre évoluent dans des contextes différents. Le type d'actionnaire, la formation du dirigeant, l'orientation stratégique, l'environnement et la technologie expliquent, pour partie, les différences de styles budgétaires.

Si l'on prend les trois facteurs explicatifs qui différencient le plus chaque groupe de la moyenne des autres groupe (par le critère de la valeur propre), on trouve que :

- Le **budget strict** est utilisé dans des entreprises qui se distinguent par leur faible niveau de cotation en bourse et par une appartenance à un groupe moins fréquente que la moyenne. Dans les entreprises qui mettent en place ce budget, la technologie est complexe.

- Le **budget diagnostic** est mis en place dans des 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** 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** se trouve 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** concerne des entreprises qui ne cherchent peu à se différencier, n'ont pas des dirigeants ayant une formation de financier ou de comptable, ont une mission stratégique orientée « construire » et un effectif plus faible que la moyenne.

Les premiers critères discriminants sont la cotation en bourse et l'appartenance à un groupe. Viennent ensuite la formation du dirigeant, l'orientation stratégique (type de stratégie, position et mission stratégique), la technologie (complexité de la technologie et horizon d'investissement) et la taille de l'entreprise.

## **Conclusion**

Dans ce chapitre, huit déterminants des pratiques budgétaires ont été étudiés : la taille, la technologie, l'organisation, la stratégie, l'origine professionnelle des dirigeants, l'incertitude de l'environnement, le style de gestion de groupe et le type d'actionnariat.

Trois déterminants, pourtant peu discutés dans la littérature, semblent jouer un rôle majeur : le style de gestion de groupe, le type d'actionnariat et l'origine professionnelle des dirigeants. La compréhension de l'impact de ces facteurs demande à être approfondie.

On constate aussi que les effets du type de stratégie, de la mission et du positionnement stratégiques sont différents. Une stratégie prospecteur ne se confond pas avec une stratégie de différenciation ou une mission de type « construire » dans ses effets sur les pratiques budgétaires.

Enfin, les déterminants classiques tels que l'incertitude de l'environnement ou la technologie ont une influence moins forte que ce que la littérature suggère.

L'analyse du contexte dans lequel évoluent les cinq idéaux-types indique qu'ils apparaissent dans des contextes différents. Elle confirme l'importance de la cotation en bourse, de l'appartenance à un groupe et de l'origine professionnelle du dirigeant.

Le septième et dernier chapitre a pour but, à partir de champs de littérature non encore abordés, de proposer une compréhension et une explication de ce résultat inattendu.



## Chapitre 7. Diversité des pratiques budgétaires : expliquer et comprendre

Nous avons dans le chapitre précédent mis en évidence des relations entre des déterminants internes et externes et les pratiques budgétaires. Cependant, identifier des corrélations ne permet pas d'expliquer un phénomène. L'échec relatif de l'école d'Aston montre qu'on ne peut se satisfaire de ce type de résultat. Des corrélations ne prennent sens qu'à partir du moment où elles sont intégrées dans un cadre théorique.

Dans quelle mesure une recherche de nature quantitative peut-elle permettre de comprendre ? Pour en discuter, exposons ce que Becker appelle théorie. Une théorie est une « histoire », sur laquelle reposent deux types de contraintes (Becker, 2002, p. 47-48) : elle doit avoir une cohérence interne et correspondre aux faits empiriques. Boudon partage largement cette position lorsqu'il affirme qu'« une théorie scientifique doit pouvoir être évaluée du point de vue de sa congruence avec le réel. [...] Ses éléments ou propositions ne pouvant être soumis à ce test de congruence [doivent pouvoir] être considérés comme acceptables au sens où ils peuvent être évoqués pour expliquer d'autres phénomènes » (Boudon, 1999, p. 367).

Dans une recherche hypothético-déductive, « l'histoire » est racontée *a priori* et permet de poser des hypothèses. Lorsque ces hypothèses sont validées, l'histoire peut être acceptée en tant que théorie. Ainsi, dans le domaine quantitatif, la compréhension d'un phénomène passe nécessairement par la théorie.

Nous avons, à partir de résultats théoriques et empiriques exposés dans la littérature, émis puis validé des hypothèses sur les déterminants des pratiques budgétaires. Un certain nombre de facteurs apparaissent comme explicatifs des pratiques budgétaires : la taille, la technologie, l'organisation, la stratégie, la formation du dirigeant, l'environnement, l'appartenance à un groupe, le type d'actionnariat. Ces facteurs permettent, à des degrés divers, d'expliquer les variations des pratiques budgétaires.

Ces hypothèses ont été posées en retenant, comme dans la plupart des recherches sur ce thème, une approche contingente qui peut se résumer de la manière suivante :

« L'approche contingente est construite sur la prémisse centrale selon laquelle l'adaptation (*appropriateness*) d'un système de contrôle est affectée par un ensemble de facteurs circonstanciels rencontrés par l'organisation. Mais l'approche est plus une idée générale qu'une théorie articulée car elle n'a pas d'intuition *a priori* sur les facteurs pertinents et leurs conséquences » (Speklé, 2001, p. 420).

Speklé (2001) reproche donc aux chercheurs du courant de la contingence d'aller chercher leurs facteurs explicatifs en dehors de la théorie elle-même, cette dernière n'étant pas « auto-suffisante ». Nous ne partageons que partiellement ce point de vue : la théorie de la contingence, telle qu'elle est proposée par ses fondateurs et certains de ses défenseurs actuels

(Donaldson, 1996) contient en elle-même des critères (parmi lesquelles la recherche de l'efficacité) qui permettent d'expliquer et de comprendre les choix de structure. Néanmoins, Speklé (2001) souligne, à juste titre, la tendance des chercheurs à présenter des « facteurs de contingence » sans chercher à les intégrer dans une théorie cohérente permettant d'expliquer et de comprendre les structures organisationnelles<sup>187</sup>. Le courant *RAPM* est une parfaite illustration de ce phénomène : pour résoudre les divergences de résultats entre Hopwood (1972) et Otley (1978), des facteurs sont régulièrement ajoutés au modèle mais la compréhension du problème ne s'en trouve pas pour autant améliorée (voir chapitre 1). En effet, lorsque leurs résultats sont insatisfaisants, les chercheurs ne pallient cette insuffisance qu'en ajoutant un facteur de contingence à leurs modèles. La théorie de la contingence s'en trouve appauvrie. L'« histoire » qu'elle raconte est alors la suivante : « les structures organisationnelles dépendent des facteurs pertinents de leur environnement interne ou externe ». Cette « histoire » est-elle satisfaisante selon les critères d'Howard Becker ? Non, car elle ne permet pas de comprendre pourquoi certains facteurs auraient une incidence alors que d'autres non. Le critère de cohérence interne n'est pas respecté. Prise dans ce sens, la théorie de la contingence permettrait de tout expliquer et ne donne pas les raisons de l'influence des facteurs sur l'organisation. Elle est infalsifiable, non testable et irréfutable, et ne peut donc pas être qualifiée de théorie au sens poppérien du terme.

L'objectif de ce chapitre est de proposer un cadre qui regroupe les facteurs explicatifs proposés dans une ou plusieurs théories cohérentes permettant de comprendre et d'expliquer les pratiques budgétaires. Parce qu'elles constituent le cœur de l'analyse des organisations, mais aussi parce que nous nous intéressons au budget au niveau organisationnel, nous limiterons notre analyse aux théories de nature sociologique.

Si les analyses de l'organisation et de la comptabilité s'appuient largement sur de théories sociologiques, bien souvent, les sociologues négligent la comptabilité (Miller, 2000). Weber avait pourtant placé la comptabilité au cœur de l'activité économique rationnelle et Marx accordait à la comptabilité un rôle central dans le développement et la reproduction des relations sociales capitalistes (Miller, 2000). Cet oubli semble toucher la France comme le monde anglo-saxon<sup>188</sup>.

La recherche de solutions caractérise bien souvent le monde managérial : pressés par la hiérarchie, les actionnaires, l'environnement, les managers n'ont d'autre choix que de trouver des solutions. Si l'on en croit les différentes enquêtes, le budget a été identifié comme une « solution » dans la quasi-totalité des entreprises. Mais une solution à quoi ? Quelle question

---

<sup>187</sup> C'est d'ailleurs ce que nous avons fait dans le chapitre 6

<sup>188</sup> Aussi faut-il attendre 2003 pour que des sociologues du travail français réalisent que « la comptabilité est l'objet d'enjeux sociaux, de négociation et de luttes entre les acteurs intéressés, [et que] la comptabilité véhicule des modèles de représentation de la réalité » (Eyraud, 2003, p. 507) et que comme tel « la comptabilité est, pour la sociologie, [...] un objet possible et légitime » (Eyraud, 2003, p. 508).

conduit à la réponse « budget » ? C'est cette recherche d'une question explicative de la diffusion des budgets qui guide notre première section. L'analyse de la littérature permet d'identifier quatre types de questions possibles relatives à quatre courants de la littérature : la théorie de la contingence, la théorie néo-institutionnelle, l'approche humaniste radicale et l'approche structuraliste radicale.

Dans la seconde section, nous comparons les apports, en termes de compréhension et d'explication des faits empiriques observés, de deux théories : la théorie de la contingence et la théorie néo-institutionnelle. Cette comparaison nous amène à nous interroger sur le budget en tant que mythe rationnel.

## **Section 1. Si le budget est la réponse : quelle est la question ?<sup>189</sup>**

A quoi servent les budgets ? En modélisant les budgets à partir d'un modèle issu du contrôle organisationnel, nous avons fait l'hypothèse que les budgets sont avant tout, des outils de contrôle. Pour Arrow (1964), l'objectif du contrôle organisationnel est, en termes économiques, la maximisation du profit de l'entreprise. Ce problème « se divise en deux : le choix des règles qui vont expliquer aux membres de l'organisation comment agir et le choix des règles qui vont les persuader d'agir dans le sens de l'organisation » (Arrow, 1964, p. 398). Dans cette perspective, le budget doit servir à décliner les objectifs stratégiques et à s'assurer que les membres de l'organisation vont les atteindre.

Nous avons décliné ces éléments en de multiples rôles pouvant s'organiser autour des phases de finalisation, pilotage et post-évaluation : prévision, pilotage, évaluation, déclinaison de la stratégie, motivation... Notre enquête montre, qu'en France, les rôles de prévision et d'allocation de ressources semblent, en moyenne, plus importants que les rôles de motivation et d'évaluation.

Peut-on pourtant limiter l'analyse à ces fonctions manifestes, c'est-à-dire à des fonctions officielles qui correspondent à un but avoué et ont des conséquences voulues (Merton, 1957) ? Ne serait-il pas pertinent de s'intéresser aux fonctions latentes de ces outils, à leurs conséquences inattendues ?

En outre, derrière cette apparente simplicité des rôles du budget n'y a-t-il pas des éléments oubliés ? Hughes, célèbre sociologue de l'école de Chicago nous invite à la prudence :

« Les controverses sur les objectifs, les buts, et les fonctions constituent une des formes les plus communes de discours humain et elles accompagnent le développement de nombreuses entreprises collectives. [...] Les découvrir et déceler les relations qu'ils entretiennent avec ces entreprises collectives est l'une de nos principales préoccupations » (Hughes, 1996, p. 142).

---

<sup>189</sup> Nous reprenons ce titre à Armstrong *et al.* (Baiman, 1990 ; Speklé, 2001)

Il faut se méfier, en effet, des rôles rationnels de la comptabilité. Ainsi, Burchell et al. (1980, p. 9) soulignent que « les rôles peuvent émerger à distance des pratiques [...]. Il n'y a pas de raison de s'attendre à ce que les motifs qui ont initialement conduit à la justification et au développement d'un changement puissent fournir une explication de la diffusion de ce changement » (Burchell *et al.*, 1980, p. 9).

Ainsi, le budget pourrait remplir de nombreux autres rôles que ceux que nous envisagions dans un premier temps. La réflexion suivante d'Hofstede (1967) (qui discute l'existence d'un budget dans les entreprises) incite d'ailleurs à une certaine vigilance :

« Si l'on suppose une organisation parfaitement rationnelle, les budgets départementaux deviennent superflus. Toute l'activité serait orientée vers le seul objectif de la maximisation du bénéfice, au lieu de l'être vers l'objectif secondaire qu'est le budget. En réalité, il est très improbable que les budgets puissent être établis de telle sorte qu'ensemble, ils représentent la maximisation du profit. Donc, en établissant des budgets, le problème des objectifs départementaux contradictoires n'est pas résolu d'une façon optimale, mais seulement en apparence » (Hofstede, 1967, p. 71).

Les résultats présentés dans les chapitres précédents se situent, pour la plupart, dans une perspective fonctionnaliste. Ces travaux nous ont aidé à décrire les pratiques budgétaires et à formuler des hypothèses explicatives. Toutefois, faire dialoguer cette littérature avec des travaux non fonctionnalistes ou critiques permettrait d'apprendre davantage sur les fonctions du budget. D'autres « histoires » pourraient ainsi émerger et nous pourrions confronter ces « histoires » aux données empiriques recueillies<sup>190</sup>. Discuter et comparer les recherches de différents courants permet en effet de mettre en lumière les hypothèses implicites de chacune des théories, leurs apports et leurs limites (Gioia et Pitre, 1990 ; Lewis et Grimes, 1999).

Cette discussion sera organisée autour des différentes catégories proposées par Burrell et Morgan (1979). Ces derniers proposent de distinguer les recherches en théorie des organisations selon deux axes : la nature de la science (objective/subjective) et la nature de la société (régularité/changement radical). Ceci leur permet de proposer quatre types de recherches en sociologie des organisations : le fonctionnalisme, l'interprétativisme, l'humanisme radical et le structuralisme radical (Morgan, 1980) :

- pour les fonctionnalistes, la société a une existence concrète, réelle, ainsi qu'un caractère systémique permettant une régulation ordonnée des affaires ;
- pour les interprétativistes, le monde social possède un statut ontologique extrêmement précaire. La réalité sociale n'existe pas concrètement mais résulte d'expériences subjectives et inter-subjectives des individus ;
- pour les structuralistes radicaux, la société est une force potentiellement dominatrice et le monde social est défini par des structures ontologiques concrètes et réelles ;

---

<sup>190</sup> Ce type d'approche a été initié par Allison (1971) dans son analyse de la crise des missiles de Cuba. Reprenant ce cadre, Labouret (2002) propose de voir le budget comme aide à la décision rationnelle, comme processus de sélection d'information et de rétention des solutions et comme outil politique.

- pour les humanistes-radicaux, la réalité sociale est construite. Les radicaux s'intéressent particulièrement à la pathologie de la conscience par laquelle les êtres humains s'enferment dans les frontières d'une réalité qu'ils ont eux-mêmes créée et qu'ils nourrissent.

Cette classification de la recherche en sociologie des organisations n'est pas exempte de critiques. Ainsi Deetz (1996) considère que l'influence considérable que ce découpage a eu dans la recherche<sup>191</sup> s'explique par d'autres raisons que la clarté de la présentation et l'exhaustivité de la littérature balayée. D'une part, elle a permis aux chercheurs relevant des paradigmes dits « alternatifs », de trouver une terre d'accueil. D'autre part, elle a aussi permis aux chercheurs du courant de recherche majoritaire (fonctionnaliste), de se mettre à l'abri des critiques les plus violentes. En effet, la grille de lecture, en reproduisant le monde tel qu'il est perçu par ce courant, postule ainsi que les fonctionnalistes peuvent comprendre « sans risque » les théories alternatives<sup>192</sup>.

En outre, le dilemme subjectif/objectif est qualifié de trompeur car cette division est socialement forcée : il ne s'agit pas d'un fait naturel mais d'une conception culturelle et les pratiques dites « objectives » sont souvent très subjectives :

« Dans ces recherches dites objectives, les concepts et les méthodes sont choisies a priori, [...] et ne sont pas assujettis à la critique extérieure. [...] Ces méthodes ne sont que des artefacts d'une communauté cherchant à dominer les autres en leur imposant un langage et des codes décrétés comme la norme, donc supérieurs » (Deetz, 1996).

Desreumaux (1998) reprenant une critique de Lex Donaldson juge la proposition de Burrell et Morgan intéressante mais discutable :

« Il n'y a pas de raison particulière pour que le « fonctionnalisme » soit uniquement concerné par l'ordre et la régularité et absolument pas par les phénomènes de changement radical. La typologie de Burrell & Morgan se réduit alors à la seule dimension des hypothèses relatives à la nature du monde social, ce qui ne suffit pas pour saisir le type d'organisation logique que les différentes théories imaginent à son propos, ni pour interpréter et différencier les travaux d'analyse des organisations qui sont d'une très grande diversité » (Desreumaux, 1998, p. 89).

Nous ne rentrerons pas plus avant dans ces débats. En dépit des critiques qui peuvent lui être adressées, cette grille permet de regrouper des littératures ayant des positionnements distincts. Elle sera donc utilisée pour classer les travaux réalisés sur le budget, comme le font Cooper (1983), Hopper et Powell (1985) et MacIntosh (1994) pour décrire les recherches en contrôle de gestion.

Pour chaque type de littérature, nous identifions (en reprenant les catégories proposées par Lewis et Grimes, 1999) :

---

<sup>191</sup> Deetz parle de capacité hégémonique à définir les alternatives en analyse organisationnelle.

<sup>192</sup> Ainsi, Deetz (1996) reproche à Burrell et Morgan d'avoir défini les paradigmes interprétatif, humaniste radical et structuraliste radical comme « les autres » paradigmes. Certes, ils leur laissent ainsi une part d'autonomie, mais uniquement dans un jeu conceptuel qu'ils n'ont pas choisi. En acceptant le statut « d'autre », ils n'ont pas d'identité propre.

- la vision du budget et la question sous-jacente ;
- les théories qui se rapportent à ce courant, leurs buts et leurs résultats empiriques attendus ;
- les travaux empiriques les plus marquants.

<p><b>Fonctionnalisme</b> Le budget comme outil permettant d'optimiser le fonctionnement des entreprises</p> <p><i>Quel est le budget le plus adapté aux besoins de l'entreprise ?</i></p> <p><u>Théories</u> : contingence / behaviorisme <u>But</u> : chercher des régularités pour prévoir et organiser</p> <p><u>Résultats empiriques</u> : l'efficacité du budget dépend de son adaptation à l'environnement externe et interne / il faut prendre en compte les attentes psychologiques des individus <u>Exemples de recherches empiriques</u> (Govindarajan et Gupta, 1985 ; Hopwood, 1972 ; Merchant, 1981 ; Otley, 1978)</p>	<p><b>Structuralisme radical</b> Le budget comme outil de domination et d'exploitation des travailleurs</p> <p><i>Comment les dirigeants utilisent-ils les budgets pour reproduire les structures de pouvoir entre classes ?</i></p> <p><u>Théories</u> : marxisme, « labor process » <u>But</u> : identifier les sources de la domination</p> <p><u>Résultats empiriques</u> : l'utilisation des budgets comme moyen de contrôle dépend de la capacité des travailleurs à se défendre <u>Exemples de recherche empiriques</u> (Armstrong, 2000 ; Armstrong <i>et al.</i>, 1996 ; Hopper et Armstrong, 1991 ; Saravanamuthu et Tinker, 2003)</p>
<p><b>Interprétativisme</b> Le budget comme construction sociale et mythe rationnel <i>Quelles sont les raisons de la mise en place d'un budget ?</i></p> <p><u>Théorie</u> : néo-institutionnalisme sociologique <u>But</u> : décrire pour comprendre</p> <p><u>Résultats empiriques</u> : le budget reflète les attentes du champ organisationnel dans lequel l'organisation s'insère, il aide, ainsi, l'organisation à se légitimer <u>Exemples de recherches empiriques</u> (Covaleski et Dirsmith, 1988a, b ; Fernandez-Revuelta Perez et Robson, 1999 ; Meyer, 1986)</p>	<p><b>Humanisme radical</b> Le budget comme outil disciplinaire <i>Dans quelles conditions le budget s'impose-t-il comme mode disciplinaire dans les organisations ?</i></p> <p><u>Théorie</u> : Foucault <u>But</u> : décrire et critiquer pour changer la société</p> <p><u>Résultats empiriques</u> : le budget permet de rendre calculable les comportements et, ainsi, de discipliner les individus <u>Exemples de recherches empiriques</u> (Ezzamel, 1994 ; Knights et Collinson, 1987 ; MacIntosh, 1994 ; Miller et O'Leary, 1987)</p>

**Tableau 7.1- Recherches sur le budget : proposition d'une classification**

Nous explicitons cette classification dans les paragraphes suivants.

## 1. Approche fonctionnaliste du budget

Dans le domaine du contrôle de gestion, le terme de fonctionnalisme peut s'appliquer aux travaux issus des théories classiques du management, des théories psychologiques ou socio-psychologiques (école des relations humaines), des théories des systèmes ouverts, des théories structurelles et des théories de la contingence (Hopper et Powell, 1985).

Hopper et Power (1985) classent l'école des relations humaines dans le courant fonctionnaliste. Ils mettent en exergue les liens que ces théories ont avec les théories classiques du management et notamment les travaux de Taylor :

« Les psychologues sociaux substituent simplement un homme hédoniste et complexe au modèle simple de Taylor. Les deux voient les individus comme des répondants prédictibles et passifs, déterminés par un stimuli externe. Alors que le taylorisme propose une manipulation managériale de la force de travail par des variables économiques, les psychologues sociaux mettent l'accent sur la conception du travail et le style de direction. Même si les psychologues sociaux reconnaissent que le désir humain peut entrer en conflit avec celui de l'organisation [...] dans leur défense de la participation, ils semblent accepter que les désirs des individus et les besoins de l'organisation soient réconciliables [...]. C'est pourquoi, l'approche est souvent critiquée pour son biais pro-managérial et manipulateur » (Hopper et Powell, 1985, p. 437).

Pendant longtemps, les travaux fonctionnalistes ont dominé la recherche en contrôle et en comptabilité de gestion (Hopper et Powell, 1985).

### 1.1. Une perspective fonctionnaliste : la théorie de la contingence

Le fonctionnalisme sociologique<sup>193</sup> explique les structures sociales par leurs fonctions, c'est-à-dire par leur contribution au bien être de la société. La branche organisationnelle du fonctionnalisme part du postulat selon lequel les structures organisationnelles sont conçues pour permettre un fonctionnement efficient de l'organisation. Parce qu'elle se situe dans une perspective organisationnelle, nous allons discuter une forme particulière de fonctionnalisme : la contingence structurelle.

La théorie de la contingence centre son attention « sur les organisations prises comme entités structurées dont les structures (formelles) [...] dépendent des caractéristiques de leur contexte » (Friedberg, 2001).

Cette approche est née de son opposition au « *one best way* » des théories classiques du management (Scott, 2003) et est « en rupture avec la focalisation excessive sur les motivations et les relations » du courant des relations humaines (Friedberg, 2001). Lawrence et Lorsch, Thompson ainsi que Galbraith sont considérés comme fondateurs de cette approche (Scott, 2003).

Il est courant d'y rattacher les auteurs de l'« analyse comparative structurelle » : Woodward, l'école d'Aston et Blau. Scott (2003, p. 112) les distingue cependant car les auteurs contingents « tendent à être qualitatifs et normatifs » alors que les comparatifs structurels sont « plus quantitatifs et descriptifs ». Le rapprochement de ces deux courants de pensée a donné lieu à la théorie de la contingence telle qu'on l'entend aujourd'hui : quantitative et normative.

---

<sup>193</sup> Comme précisé précédemment, nous limitons cette présentation aux travaux de nature sociologique en excluant les travaux du courant économique. Ainsi, dans les recherches fonctionnaliste nous omettons la théorie de l'agence et la théorie des coûts de transaction qui ont pourtant fait l'objet d'applications dans le domaine du contrôle de gestion (Baiman, 1990 ; Speklé, 2001).

Selon Scott (2003, p. 97), le label « théorie de la contingence » a été inventé par Lawrence et Lorsch (1967). Nous présentons brièvement leur étude :

**Méthodologie :**

- Comparaison de six entreprises (deux ayant une bonne performance, deux ayant une performance moyenne, deux ayant une faible performance) dans le domaine du plastique (industrie très compétitive et cycle de vie des produits court) ;
- Comparaison avec 2 entreprises (1 performante / 1 faible) du domaine de l'emballage (environnement relativement certain) et 2 entreprises du domaine agroalimentaire (incertitude moyenne) ;
- Collecte de données par interviews et questionnaires.

**Résultats :**

1/ Deux dimensions permettent de distinguer les entreprises : la différenciation et l'intégration.

- La différenciation s'apprécie relativement aux différences entre la formalisation de la structure (faible / forte), les relations interpersonnelles, les préoccupations, les orientations (long terme / court terme) des différents services (recherche, production et vente).
- L'intégration recouvre les outils qui permettent de coordonner l'entreprise.

2/ Le niveau de différenciation et d'intégration des entreprises performantes s'accroît avec l'incertitude de l'environnement (interne et externe).

- « Nous avons vu que les structures, les relations interpersonnelles, le terme des préoccupations, et les orientations vis-à-vis des objectifs des divers départements fonctionnels dans les six organisations étaient généralement différents et que cette différenciation était généralement adaptée aux contraintes de leur sous-environnement. Cependant, dans quelques organisations, certaines unités ne sont pas totalement conformes à nos prévisions [...] les caractéristiques des départements fonctionnels semblent plus conformes aux besoins de l'environnement dans les entreprises à haute performance que dans celles où les résultats sont mauvais » (Lawrence et Lorsch, 1967, p. 52-54).
- « Les résultats [...] montrent que les états de différenciation et d'intégration dans les organisations efficaces diffèrent et dépendent des contraintes de leur environnement particulier » (Lawrence et Lorsch, 1967, p. 109).
- « Pour être efficace, une organisation doit atteindre les états de différenciation et d'intégration qui conviennent aux contraintes de l'environnement » (Lawrence et Lorsch, 1967, p. 129).
- « L'hypothèse de base, fondement d'une théorie que les résultats de cette étude vérifient étroitement, est que les variables organisationnelles sont en interrelations complexes les unes avec les autres et avec les conditions de l'environnement » (Lawrence et Lorsch, 1967, p. 150).

**Encadré 7.1- Lawrence et Lorsch (1967)**

Lawrence et Lorsch (1967) montrent donc que les entreprises les plus performantes s'adaptent à l'incertitude de leur environnement. L'environnement, entendu au sens large, regroupe les éléments internes et externes, (au niveau scientifique, du marché ou technico-économique). Plus précisément, ce sont les différents services ou fonctions des entreprises qui s'adaptent à l'environnement.

Le travail de Thompson (1967) est purement théorique. Il se situe également dans le courant de la contingence : « J'assume le fait qu'il y a des différences entre les organisations, et j'espère en rendre compte » (Thompson, 1967, p. viii). Contrairement à Lawrence et Lorsch

qui postulent que la rationalité (l'adaptation des entreprises à leur environnement) est nécessaire pour atteindre de meilleures performances, Thompson postule que le comportement des organisations est rationnel en général :

« Nous soutenons que les organisations font ce qu'elles font parce qu'elles le doivent. Parce qu'elles doivent produire des résultats, leurs actions doivent être raisonnables ou rationnelles. Le concept de rationalité [...] établit les frontières dans lesquelles l'action organisationnelle doit se dérouler » (Thompson, 1967, p. 1).

Il formule donc toutes ses hypothèses de la manière suivante : « En respectant les normes de rationalité... » (*under norms of rationality*).

Il retrouve néanmoins Lawrence et Lorsch sur la question de l'influence de l'incertitude sur l'organisation et affirme que « l'incertitude est un défi essentiel pour la rationalité et nous allons voir que les technologies et l'environnement sont des sources majeures de rationalité. » (Thompson, 1967, p. 1)

Même si la forme de ces études diffère, sur le fond, elles ont contribué au développement de la théorie de la contingence, courant de recherche majeur dans le domaine de la théorie des organisations.

Ainsi, dans la théorie de la contingence, « la structuration de l'organisation dépend des paramètres caractéristiques de son contexte de fonctionnement » (Desreumaux, 1998, p. 146-147). Il s'agit d'une « conception cartésienne » dans laquelle l'organisation est décrite par un ensemble de variables continues (qui correspondent surtout aux composantes formelles de l'organisation) sur un espace multidimensionnel. Dans cette approche « il n'y a pas une seule structure efficace pour les organisations. Une structure ne peut être optimale qu'en variant en fonction de certains facteurs de contingence » (Donaldson, 1996, p. 57).

Desreumaux (1998, p. 146) précise les quatre postulats majeurs sur lesquels repose la théorie de la contingence :

1. *déterminisme* : les principaux décideurs de l'organisation ont une rationalité de type optimisant et doivent adopter la structure requise par le contexte pour atteindre l'efficacité. Ainsi, « les caractéristiques organisationnelles reflètent l'influence de l'environnement dans lequel elles se situent » (Donaldson, 1996) ;
2. *fonctionnalisme* : la structure organisationnelle est expliquée par sa fonction et ses conséquences sur le plan de l'efficacité de l'organisation ;
3. *positivisme* : l'organisation est une réalité objective explicable essentiellement par des facteurs matériels ;
4. *nomothétisme* : recherche de lois générales de structuration s'appliquant à toutes les organisations.

Une hypothèse majeure de la théorie de la contingence est que « la performance organisationnelle dépend du *fit* entre la structure et son contexte » (Drazin et Van de Ven,

1985, p. 515). Cependant, comme le montrent Drazin et Van de Ven (1985) les recherches du courant contingent n'entendent pas ce terme dans le même sens. Trois perspectives sont sous-jacentes aux recherches contingentes (Drazin et Van de Ven, 1985) : la sélection, l'interaction et l'approche système.

	Sélection	Interaction	Système
Méthode de recherche	Lien entre contexte et structure sans prise en compte de la performance	Effet de l'interaction du contexte et de la structure sur la performance : l'objectif est d'expliquer les variations de performance par l'interaction des structures et du contexte (différences de performances souvent faibles et non significatives)	Prise en compte simultanée des multiples contingences, des structures alternatives et du critère de performance
Définition de la notion de <i>fit</i>	Sélection naturelle : seules les organisations adaptées survivent, le fit est le résultat d'un processus évolutionniste	Le fit est la conformité à une relation contexte / design. Une basse performance est le résultat d'une déviation de cette relation	Le fit est l'ensemble des designs d'égale performance (équifinalité) : cohérence des éléments structurels entre eux et avec l'environnement
Auteurs	Perrow (1967), Hage & Aiken (1969)	Child (1974), Khandwalla (1974)	Miller (1981), Galbraith (1977)

**Tableau 7.2- Les différentes approches du *fit* en théorie de la contingence (Drazin et Van de Ven, 1985)**

Ces trois formes de fit ne sont pas mutuellement exclusives, elles peuvent être complémentaires (Drazin et Van de Ven, 1985, p. 522).

L'approche système a été largement promue par Mintzberg (1979). Celui-ci estime que l'évolution des entreprises se fait de manière discontinue et que leurs évolutions se caractérisent par « des changements de nature plutôt que des changements de degré » (Mintzberg, 1979, p. 223). Selon lui « la performance n'est significativement corrélée à aucune variable structurelle » mais « il existe des corrélations significatives entre les variables de structure, particulièrement pour les entreprises à haute performance ». Ainsi « le succès paraît provenir d'une combinaison des éléments de structure et d'aucun élément de structure en soi » (Mintzberg, 1979, p. 207)<sup>194</sup>. Il défend une approche configurationnelle (Meyer *et al.*, 1993) :

Hypothèses sous-jacentes	Théorie contingente	Théorie configurationnelle
Style dominant d'investigation	Analyse réductionniste	Synthèse holiste
Relation entre les attributs	Unidirectionnelle et linéaire	Réciproque et non linéaire
Hypothèse d'équilibre	Equilibre quasi-stationnaire	Equilibre ponctué
Mode de changement	Incrémental	Rupture
Hypothèse d'efficience	Déterminée par le contexte	Equifinalité

**Tableau 7.3- Différences entre les approches contingentes et configurationnelles (Meyer *et al.*, 1993)**

<sup>194</sup> C'est la raison pour laquelle, outre l'hypothèse de congruence (*fit*) classique de la contingence, selon laquelle « pour qu'une structure soit efficace, il faut qu'il y ait une adéquation étroite entre les facteurs de contingence et les paramètres de conception » (Mintzberg, 1979, p. 207), Mintzberg, fait l'hypothèse de configuration qui postule la nécessité d'une « cohérence interne entre les paramètres de conception ». Il en déduit une hypothèse élargie de configuration selon laquelle « pour qu'une structure soit efficace, il faut qu'il y ait cohérence à l'intérieur de l'ensemble des paramètres de conception et des facteurs de contingence » (Mintzberg, 1979, p. 209).

Toutefois, les preuves empiriques de la pertinence de l'approche configurationnelle demeurent contrastées et peuvent même conduire à rejeter la typologie de Mintzberg (Doty *et al.*, 1993).

En résumé, il existe diverses applications du concept de « fit » qui mènent à des approches différentes de la théorie de la contingence (Drazin et Van de Ven, 1985). On peut distinguer une théorie positive de la contingence (qui prédit comment les organisations se comportent dans certains environnements) et une théorie contingente normative (qui explique les différents niveaux de performance). Le paradigme contingent peut donc être utilisé aussi bien dans une perspective explicative de la structure que dans une perspective prescriptive et managériale (Donaldson, 1996, p. 63).

Le postulat sous-jacent à ces recherches est, qu'en moyenne, les organisations sont structurées pour correspondre aux attentes de leurs environnements interne et externe (Donaldson, 1996). Deux éléments permettent de justifier ce résultat (Donaldson, 1996) :

- les managers ont un comportement rationnel et cherchent à s'adapter à cet environnement ;
- si ce n'est pas le cas, le marché opère une sélection et les entreprises non efficaces disparaissent.

Le but de la théorie de la contingence est « d'identifier les facteurs auxquels l'organisations doit s'adapter (*fit*) » (Donaldson, 1996, p. 57).

## 1.2. Une « histoire » contingente du budget

Pour Dent (1990, p. 9) « le cadre théorique contingent est devenu la logique dominante pour la recherche sur la conception des systèmes de contrôle ». Son développement dans le domaine du contrôle de gestion s'explique en premier lieu par son développement en théorie des organisations (Otley, 1980, p. 416).

De nombreuses revues de littérature existent sur le sujet (Chapman, 1997 ; Chenhall, 2003 ; Covalski *et al.*, 1996 ; Covalski *et al.*, 2003 ; Fisher, 1998 ; Macy et Arunachalam, 1995 ; Otley, 1980). Notre objectif n'est donc pas de décrire ici les travaux de ce courant (qui ont d'ailleurs été largement utilisés dans les chapitres précédents) mais plutôt de mettre en évidence la vision du budget qu'elle implique et la question à laquelle elle propose implicitement de répondre.

Il est reproché à ce courant ses résultats contradictoires (Fisher, 1998 ; Macy et Arunachalam, 1995 ; Otley, 1980). Une solution proposée est de mesurer l'influence de l'adéquation entre les systèmes de contrôle et leur environnement sur la performance (Otley et Berry, 1980). Sur ce point, le débat reste ouvert. En effet, si les systèmes de contrôle servent justement à

mesurer la performance, est-il pertinent de les utiliser à la fois comme variable explicative et expliquée ? (Hartmann, 2000 ; Hopwood, 1972).

Comme pour l'analyse des organisations, des conceptions différentes du *fit* existent donc dans la recherche contingente en contrôle de gestion (Gerdin et Greve, 2004). Derrière ces conceptions se dissimulent des postulats différents concernant l'efficacité dans les organisations (Chenhall, 2003 ; Covaleski *et al.*, 2003 ; Ittner et Larcker, 2001 ; Luft et Shields, 2003) (voir annexe 7.1). On peut cependant considérer que la théorie de la contingence appliquée au contrôle de gestion repose sur les postulats suivants :

### **1. De manière générale, les organisations adoptent les systèmes de contrôle de gestion qui leur sont les plus adaptés**

Ce processus peut nécessiter un temps d'adaptation car, parfois, la rationalité des concepteurs de systèmes de contrôle de gestion est limitée. Cependant, par essais / erreurs, la bonne solution est, en général, trouvée (Covaleski *et al.*, 2003 ; Luft et Shields, 2003). En moyenne, les systèmes de contrôle de gestion adoptés se situent donc autour de l'optimum (Ittner et Larcker, 2001). Ce résultat a été démontré empiriquement pour les structures organisationnelles par Woodward : les organisations qui adoptent l'organisation « médiane » correspondant à leur technologie sont les plus performantes. Ce point de vue est également partagé par Thompson (1967) et Perrow (1967). Ce résultat est accepté dans les études empiriques du courant de la contingence. Par exemple Gordon et Narayan (1984) affirment que :

« la théorie de la contingence suggère que l'incertitude perçue de l'environnement a un impact sur la structure organisationnelle et que les dirigeants adaptent la structure pour que l'organisation soit capable de répondre de manière efficace à la demande perçue de l'environnement » (Gordon et Narayanan, 1984, p. 36).

Certains auteurs constatent que, dans certains cas, les systèmes de contrôle peuvent être adoptés pour d'autres raisons que l'efficacité. Ceci les conduit à un glissement théorique. Ainsi, Chenhall (2003) affirme qu'« il n'y a pas de théorie de la contingence » et qu'il n'y a que des « approches contingentes » (Chenhall, 2003, p. 157). Cette position correspond à une approche « dégradée » de la théorie de la contingence, qui, selon nous, ne remet pas en cause le postulat énoncé ci-dessus. D'ailleurs Chenhall (2003) affirme en conclusion de son article :

« Les recherches contingentes ont étudié les systèmes de contrôle de gestion en postulant que les managers agissent avec l'objectif d'adapter leurs organisations aux changements des facteurs de contingence pour atteindre un *fit* organisationnel et améliorer la performance » (Chenhall, 2003, p. 160).

Le cœur de l'approche contingente revient donc à dire que le contrôle de gestion mis en place est adapté à l'environnement de l'entreprise. A cette conception s'ajoute un postulat sur ce qu'est un contrôle de gestion adapté.

### **2. Un système de contrôle de gestion adapté est celui qui permet de prendre les bonnes décisions et d'induire les bons comportements chez les contrôlés**

Les recherches situées dans le champ de la théorie de la contingence considèrent que « l'information fournie par le contrôle de gestion devrait promouvoir et refléter la rationalité dans la prise de décision » (Covaleski et al., 1996). Le contrôle de gestion a aussi pour objectif de faire converger les acteurs dans le sens des objectifs organisationnels. En dépit d'une certaine rationalité limitée des acteurs, ceci semble possible dans une perspective contingente car :

« Une hypothèse importante de la théorie de la contingence est que les employés n'ont pas un comportement « stratégique » en essayant d'aller à l'encontre des politiques et des objectifs organisationnels. » (Covaleski et al., 2003, p. 30)

Les employés sont en fait vus comme « sans volonté » (*nonvolitional*) (Covaleski et al., 2003, p. 33).

Ces différents éléments permettent de raconter une « histoire » des pratiques budgétaires et de leur diversité dans une perspective contingente. Cette « histoire », volontairement stylisée, tente de rendre explicites les postulats bien souvent implicites des différentes recherches contingentes sur les pratiques budgétaires.

*Le budget et le contrôle budgétaire ont d'abord été développés pour décharger les dirigeants de la complexité et de la multitude d'informations qu'ils avaient à gérer (Chandler, 1962). Les systèmes de contrôle de gestion, et notamment le budget qui constitue son socle principal, permettent en effet d'améliorer la prise de décision et de faire converger les buts des individus et les objectifs stratégiques de l'organisation (Anthony, 1965). Le budget s'est ensuite développé à différents niveaux de l'organisation (Argyris, 1952).*

*Cependant, le budget ne peut pas être utilisé de la même manière dans différentes organisations et à différents niveaux. L'efficacité de la structure organisationnelle choisie dépend de facteurs de contingence : l'incertitude de l'environnement (Lawrence et Lorsch, 1967 ; Thompson, 1967) et la technologie (Perrow, 1967). Il semble également que cette efficacité dépende de la stratégie (Miles et Snow, 1978). Il en est de même pour les budgets : la participation budgétaire, la difficulté des objectifs, le suivi des écarts, l'évaluation et la rémunération budgétaire, l'implication de la direction, le niveau de détail et la formalisation doivent s'adapter à l'environnement pour que l'organisation soit efficace. Parmi les facteurs de contingence du budget, on trouve également la structure de l'organisation.*

*De manière générale, les structures mises en place par les dirigeants correspondent aux exigences des facteurs de contingence. Il peut certes y avoir un temps d'adaptation en fonction du niveau de rationalité des concepteurs des systèmes de contrôle (Luft et Shields, 2003). Néanmoins, ni les concepteurs ni les employés n'ont des « comportements stratégiques » pouvant aller à l'encontre des objectifs de*

*l'organisation (Covaleski et al., 2003). Il en résulte, qu'en moyenne, les budgets sont adaptés aux exigences des facteurs de contingence.*

*Si le budget existe, c'est qu'il a une fonction, et en général cette fonction est bien remplie : il permet d'améliorer l'efficacité et l'efficacités des organisations.*

*Pour un chercheur dans ce courant, expliquer et comprendre les pratiques budgétaires c'est répondre à la question : quel est le budget le plus adapté en fonction des facteurs de contingence ?*

## **2. Approche interprétativiste du budget**

Depuis vingt-cinq ans, des lectures alternatives au fonctionnalisme sont proposées pour étudier les systèmes de contrôle (Baxter et Chua, 2003). Parmi celles-ci, les perspectives interprétatives occupent une place importante. Elles se sont développées en réaction au fonctionnalisme dominant en théorie des organisations et notamment dans la recherche en contrôle de gestion.

En effet, la théorie fonctionnaliste et contingente du contrôle de gestion postule que les instruments du contrôle ont pour but d'aider les dirigeants à prendre des décisions rationnelles et à les décliner dans l'entreprise. Pourtant, comme le soulignent Laufer et Burlaud (1997), « le contrôle de gestion n'est pas neutre. Il produit une certaine représentation du réel qui n'est pas le réel. L'image qu'il en donne [...] est la source de décisions et donc d'actions qui, à leur tour, transforment le réel [...]. Il n'est pas construit sur des bases purement techniques, sans prendre en compte des intérêts. Il est donc autant l'expression d'un pouvoir que l'enjeu d'un pouvoir [...]. Il crée une dissymétrie de l'information au profit de certaines personnes ou de certains groupes qui s'approprient le pouvoir de créer un langage » (Laufer et Burlaud, 1997, p. 1766).

Meyer et Rowan (1977) proposent une manière très différente de celle de la contingence de penser les structures organisationnelles (Tolbert et Zucker, 1996). Ils considèrent que les recherches sur les organisations ont négligé une source d'explication des structures formelles pourtant présente chez Weber : la légitimité. Leur hypothèse est que les structures ont aussi des fonctions symboliques, ce sont des institutions<sup>195</sup>.

### **2.1. Interprétativisme et théorie néo-institutionnelle**

Les approches néo-institutionnelles sont diverses et ne constituent pas un paradigme unifié (Desreumaux, 2004). Toutefois, elles partagent une certaine conception de l'organisation, de l'environnement, de la rationalité des acteurs et des processus qui structurent les organisations.

---

<sup>195</sup> Chez Thompson (1967) le niveau institutionnel est abordé mais sur un mode rationnel d'explication des structures (Meyer et Rowan, 1977, p. 343).

Ainsi, pour les néo-institutionnels, « les organisations ne sont pas seulement en concurrence pour des ressources et pour des clients mais aussi pour obtenir un pouvoir politique et une légitimité institutionnelle » (DiMaggio et Powell, 1983). Ce sont des institutions et leurs structures revêtent des fonctions symboliques. La survie de l'organisation requiert donc une certaine conformité aux normes sociales. Ainsi, le moteur de l'évolution de l'organisation n'est pas la recherche de l'efficacité mais la contrainte de légitimité (Meyer et Rowan, 1977). Cette recherche de légitimité peut inciter les entreprises à adopter des structures ou des pratiques organisationnelles dans un but « cérémoniel » et non dans une optique rationnelle d'amélioration de l'efficacité (Meyer et Rowan, 1977).

Les chercheurs néo-institutionnels critiquent également la conceptualisation de l'environnement dans les approches traditionnelles. En effet, celles-ci ne s'intéressent qu'aux flux techniques entre organisations et n'appréhendent les organisations que comme des systèmes de production (Scott et Meyer, 1991, p.111). Les néo-institutionnels proposent donc, en plus de cet « environnement technique », de prendre en compte l'« environnement institutionnel », c'est-à-dire les règles et les obligations légales ou culturelles auxquelles sont soumises les organisations (Scott et Meyer, 1991, p. 123)<sup>196</sup>. Ces deux environnements participent simultanément à la structuration des organisations mais l'adaptation à ces environnements relève de rationalités différentes :

« L'environnement technique met l'accent sur une rationalité qui vise à faire correspondre moyens et fins afin d'aboutir au résultat attendu. L'environnement institutionnel implique une rationalité cognitive : fournir des éléments qui permettent de rendre les actions passées compréhensibles et acceptables pour les autres et qui rendent l'organisation comptable de ses actions passées. » (Scott et Meyer, 1991, p. 124)

Ce modèle repose donc sur une conception cognitive de la rationalité des acteurs. Si l'environnement institutionnel participe à la structuration des organisations, c'est parce que la rationalité des acteurs n'est pas parfaite. Leurs comportements sont de nature non réflexive, routinière et « vont de soi » (DiMaggio et Powell, 1991, p. 14). Par le prisme de cette rationalité cognitive des acteurs, l'environnement « pénètre dans l'organisation en créant les lunettes à travers lesquelles les acteurs voient le monde et plus précisément la structure, l'action et la pensée » (DiMaggio et Powell, 1991, p. 13).

Enfin, DiMaggio et Powell mettent en évidence trois processus par lesquels les attentes institutionnelles se transmettent aux organisations : coercitifs, normatifs et mimétiques. Le processus coercitif correspond aux pressions venant des institutions dont les organisations sont dépendantes (état, grandes entreprises, actionnaires, etc. ...). Le processus normatif s'explique par la professionnalisation des acteurs : ils appartiennent à un réseau professionnel et ont suivi une formation qui normalisent leurs comportements. Enfin, en situation

---

<sup>196</sup> Ils remarquent d'ailleurs que « ceux qui formulent les règles institutionnelles s'efforcent de les faire passer pour techniques par nature » (Scott et Meyer, 1991, p. 124). La question que se posent alors Berger et Luckmann est « comment est-il possible que des sentiments subjectifs deviennent des faits objectifs » ? Comment la réalité se construit-elle socialement ? (Covaleski *et al.*, 1996)

d'incertitude, certaines organisations adoptent un comportement mimétique. En effet, lorsqu'il est difficile de connaître la « bonne solution », il semble légitime de copier ce que font les concurrents.

Ces processus peuvent conduire à l'homogénéisation des formes organisationnelles (DiMaggio et Powell, 1983).

Les organisations sont donc structurées en fonction des règles qui leur sont imposées, des attentes de l'environnement et des schémas cognitifs des acteurs. C'est pourquoi les artefacts organisationnels reflètent la loi, les conventions et les attentes symboliques (Scott, 2001).

<b>Piliers</b>			
	Régulateur (fixation de règles, surveillance, sanction)	Normatif (valeurs et normes)	Culturel-cognitif (conception partagée sur la nature de la réalité sociale)
Base de la conformité	Obéissance	Obligation sociale	Compréhension partagée
Base de l'ordre	Règle de régulation	Attentes réciproques	Schémas constitutifs
Mécanismes	Coercitif	Normatif	Mimétique
Logique	Instrumentale	Appropriation	Orthodoxie
Indicateurs	Règles, lois, sanctions	Certification, accréditation	Croyances communes, logiques d'action partagées
Bases de la légitimité	Sanctionnée légalement	Gouvernée moralement	Action compréhensible, reconnaissable ou supportée culturellement
Systèmes symboliques	Règles, lois	Valeurs, attentes	Catégories, typifications, schémas
Systèmes relationnels	Systèmes de gouvernance, systèmes de pouvoir	Régimes, systèmes d'autorité	Isomorphisme structurel, identités
Routines	Protocoles, procédures standardisées opérationnelles	Métiers, rôles, obéissance aux devoirs	Scripts cognitifs
Artéfacts	Objets en accord avec les spécificités juridiques	Objets conformes aux conventions	Objets qui ont une valeur symbolique

**Tableau 7.4- Les trois piliers structurant les organisations (Scott, 2001, p. 51)**

Les néo-institutionnels proposent donc d'abandonner les explications de la forme prise par les organisations en fonction de leur efficacité ou de leur inefficacité. Pour les néo-institutionnels, cette question ne se pose pas en tant que telle (DiMaggio et Powell, 1991, p. 33), il faut étudier les raisons du changement et distinguer ces raisons de leur effets.

Pour comprendre les structures organisationnelles, il faut prendre en compte le « champ organisationnel » dans lequel elles s'inscrivent, c'est-à-dire l'ensemble « des fournisseurs clés, des consommateurs de ressources et de produits, des agences de régulation et des organisations qui produisent les mêmes services ou produits » (DiMaggio et Powell, 1983, p. 148). C'est à ce niveau que les trois « piliers » peuvent être identifiés<sup>197</sup>.

<sup>197</sup> Huit dimensions permettent de caractériser la structuration du champ organisationnel (Scott, 2001, p. 150) : la centralisation des fonds ; l'unité de gouvernance ; le secteur privé ou public ; l'isomorphisme structurel ; la cohérence des frontières organisationnelles ; le consensus sur les logiques institutionnelles ; les liens organisationnels et la clarté des frontières du champ.

Ces théories ont largement été sollicitées pour observer le secteur public : école et hôpital par exemple. Cependant, elles sont également applicables au champ des entreprises. Fligstein (1990) analyse ainsi l'évolution des formes américaines de gouvernance entre 1850 et 1980. A partir de monographies et d'éléments statistiques, il s'oppose à la thèse défendue par Chandler : les structures adoptées par les entreprises américaines au cours de cette période ne s'expliquent pas par la recherche de l'efficacité mais par la conception que les dirigeants ont à un moment donné du « contrôle de l'organisation ». Les logiques institutionnelles ont évoluées d'une conception manufacturière à une conception financière de la firme en passant par une conception vente / marketing. Le changement de « conception du contrôle » a favorisé la diffusion de la forme multidivisionnelle comme nouveau modèle d'organisation (Fligstein, 1990, p. 229)<sup>198</sup>. Cette conception financière du contrôle de l'organisation serait d'ailleurs couplée avec une organisation interne propice à la mise en place d'un mode de management dans lequel le contrôle de gestion occupe une place centrale.

## 2.2. Une « histoire » néo-institutionnelle du budget

Feldman et March (1981) soutiennent qu'« utiliser des informations, en réclamer et justifier ses décisions par l'information sont des moyens de symboliser la légitimité des processus, sa valeur en tant que décideur, et la bonne gestion des organisations ». Dès lors, le contrôle de gestion, modèle construit par les décideurs, n'a pas uniquement pour but de prendre des décisions rationnelles (au sens de la rationalité téléologique de Weber, c'est à dire en fonction des buts recherchés). Il permet également de donner l'illusion de la rationalité aux acteurs internes et externes et de légitimer l'action des dirigeants et donc de l'organisation.

Une importante composante cérémonielle caractérise donc l'ensemble des systèmes comptables. Dans leur article fondateur, Meyer et Rowan (1977) affirment ainsi à propos des prix de cession internes que « la comptabilité moderne crée des fonctions de production cérémonielles et les fait rentrer dans les fonctions de production économiques » (Meyer et Rowan, 1977, p. 350-351).

Meyer (1986, p. 366) soutient que « la quantité de comptabilité produite dans une organisation reflète moins les nécessités des processus techniques de travail que les contraintes de l'environnement ». Ainsi, la comptabilité serait avant tout le produit d'une rationalisation culturelle (qui se caractérise par la standardisation, la monétarisation et l'intégration de l'entreprise autour de la notion d'échange). Selon Scott (2003, p. 139), « les systèmes comptables sont parmi les conventions les plus importantes connectant les systèmes de croyance institutionnellement définies avec les activités techniques ».

---

<sup>198</sup> On peut cependant noter que cette thèse n'est pas totalement à l'opposé de celle défendue par Chandler (1962). Ce dernier souligne, en effet, le rôle joué par les réseaux d'administrateurs et les rachats d'entreprise dans la diffusion du modèle de l'entreprise multidivisionnelle.

Pour les fondateurs de l'approche néo-institutionnelle, les systèmes de comptabilité et de contrôle sont donc, au moins autant que les autres composantes de l'organisation, le reflet de processus institutionnels. Cette approche a été utilisée, depuis presque vingt ans, pour comprendre les systèmes de contrôle (voir par exemple Abernethy et Chua, 1996 ; Alam, 1997 ; Ansari et Bell, 1991 ; Ansari et Euske, 1987 ; Berry *et al.*, 1985 ; Covaleski et Dirsmith, 1983 ; Covaleski et Dirsmith, 1988a, b ; Covaleski *et al.*, 1993 ; Hoque et Hopper, 1994, 1997 ; Townley, 1997, 2002).

Ces théories ont d'abord été utilisées pour observer les organisations publiques ou semi-publiques. Cependant, des recherches de plus en plus nombreuses, tant en théorie des organisations (Fligstein, 1991 ; Kostova et Roth, 2002 ; Pezet, 1998 ; Sherer et Lee, 2002 ; Thornton, 2002) qu'en contrôle de gestion (Fernandez-Revuelta Perez et Robson, 1999 ; Hussain et Hoque, 2002 ; Malmi, 1999 ; Modell, 2002) montrent qu'elles peuvent<sup>2</sup> offrir des perspectives pertinentes pour comprendre les systèmes de contrôle de gestion mis en place dans les entreprises privées.

Les résultats des études produites sur le budget dans ce courant se démarquent assez nettement des résultats de l'école contingente :

1. Covaleski et Dirsmith (1983) montrent que, dans les crèches hospitalières, le budget est d'abord utilisé pour défendre le statut de la crèche face à la direction. En dépit de son inadaptation au contrôle de l'activité technique, le contrôle par le budget se diffuse ensuite au sein du service. En effet, il s'avère difficile d'utiliser le budget pour discuter en externe sans l'utiliser en interne : le découplage entre image externe et utilisation en interne est difficile à réaliser.
2. Lors de l'étude de l'évolution du processus budgétaire d'une université en phase de réduction de ses coûts, ces mêmes auteurs (Covaleski et Dirsmith, 1988a, b) dévoilent les motifs de la réforme du processus budgétaire : « en partie pour administrer ses ressources plus rationnellement mais aussi pour projeter l'apparence de rationalité » (Covaleski et Dirsmith, 1988a, p. 582). En effet, dans ces institutions, le budget a pour mission d'aider à collecter des fonds auprès des organismes de tutelle. Le budget est donc utilisé pour se conformer à l'attente sociale (être rationnelle). Cette prise en compte de l'environnement externe a d'ailleurs un effet sur les modes de gestion en interne :

« Les organisations n'utilisent pas seulement le budget sur un mode politique pour allouer les ressources en interne, mais la visibilité de ces allocations internes pour les parties prenantes externes semble influencer la « collecte » de ressources du fait que les sous-unités socialement acceptées reçoivent une part disproportionnée de ressources internes. Ce rôle dual du budget d'allocation et de génération de ressources suggère un lien fort entre les valeurs des parties prenantes externes et les besoins et utilisations internes de ressources d'une organisation. [...] La pratique sociale de budgétisation peut influencer les processus opérationnels internes, suggérant qu'attentes sociales et opérations dans l'organisation ne sont pas découplées l'une de l'autre. » (Covaleski et Dirsmith, 1988a, p. 566)

L'étude de l'implémentation de nouveaux systèmes de calcul des coûts dans les hôpitaux américains les conduit à des conclusions proches (Covaleski *et al.*, 1993).

3. Fernandez-Revuelta Perez et Robson (1999) étudient le processus de participation budgétaire dans un groupe multinational du secteur de l'automobile. Ils aboutissent à la conclusion que celui-ci est d'abord un rituel permettant de se légitimer « par des négociations budgétaires serrées et des standards élevés qui ne sont jamais atteints » (Fernandez-Revuelta Perez et Robson, 1999, p. 406).
4. Hussain et Hoque (2002) constatent que la mise en place de mesures non financières de la performance dans quatre banques japonaises ne s'explique pas uniquement par l'environnement technique mais également par les croyances et la culture des managers.

Des recherches françaises suggèrent que les mécanismes institutionnels expliquent au moins en partie l'évolution des pratiques budgétaires en France.

Ainsi, Berland (1997) montre que dans des entreprises de taille et de technologie comparables, des processus budgétaires assez différents sont mis en place. Il constate que ces différences s'expliquent par les luttes de pouvoir qui s'exercent autour de la mise en place des outils, les croyances des uns et des autres et l'intervention de cabinets de conseil extérieurs. Il constate également que le contrôle budgétaire s'appuie sur des idéologies qui accompagnent ou non sa diffusion (Berland, 1999 ; Berland et Chiapello, 2004).

Berland et Boyns (2002) soulignent que « dans le contexte européen, [...] le lien entre la taille de l'entreprise, la structure organisationnelle et l'adoption de nouvelles techniques comptables n'est pas unidirectionnel » (Berland et Boyns, 2002, p. 342). Certes, l'incertitude de l'environnement explique en partie la réussite de la mise en place d'un contrôle budgétaire, mais la perception du contrôle budgétaire, les facteurs sociaux, économiques et politiques sont également des éléments clé de la diffusion du contrôle budgétaire au sein des entreprises en France et en Grande-Bretagne.

Enfin, les résultats de Zrihen (2002) (exposés dans le chapitre 6) présentent de manière explicite l'impact de l'orientation du dirigeant et de son modèle cognitif sur les pratiques budgétaires.

Ainsi, « certaines organisations pratiquent un contrôle de gestion de façade, un simple rituel financier à usage externe, qui met en confiance les tuteurs ou apporteurs de fonds » (Bouquin, 2001). On aboutit dans ce cas à un découplage entre les pratiques affichées et le fonctionnement réel de l'organisation (Meyer et Rowan, 1977). Le budget apparaît alors largement comme un mythe rationnel, c'est-à-dire comme une structure institutionnalisée qui donne l'illusion de la rationalité (Meyer et Rowan, 1977). Cependant, ce besoin d'apparence entraîne parfois des changements profonds sans que ces changements ne soient justifiés en interne pour améliorer l'efficacité et l'efficience de l'organisation (Basu *et al.*, 1999 ; Covaleski et Dirsmith, 1988a ; Orton et Weick, 1990).

La théorie néo-institutionnelle, appliquée aux systèmes de contrôle, repose sur les postulats suivants :

- 1. Les systèmes de contrôle sont des « mythes rationnels » qui confèrent une légitimité sociale aux membres de l'organisation et à leurs actions**
- 2. Les systèmes de contrôle sont des outils centraux pour « générer des ressources », ils doivent être conformes aux attentes sociales pour aider l'organisation à assurer sa survie**

Ces éléments permettent de proposer une « histoire » néo-institutionnelle de la forme prise par les pratiques budgétaires.

*Le modèle « contrôle de gestion » a été inventé chez General Motors dans les années 1920 par des « hommes qui envisageaient la gestion de façon très rationnelle et systématique » (Chandler, 1962, p. 91). Le succès de General Motors en a fait un modèle de « bonne gestion » caractérisant l'entreprise moderne. Le budget, composante centrale du contrôle de gestion, est donc devenu un « mythe rationnel » (structure institutionnalisée qui donne l'illusion de la rationalité) qui s'est développé à tous les niveaux de l'organisation.*

*En France, ce modèle s'est progressivement diffusé par des réseaux divers (consultants, missions de productivité) (Berland, 1999). L'existence de modes de contrôle alternatifs (la famille, les élites formées dans de grandes écoles d'ingénieurs) en ont cependant limité la vitesse de diffusion (Berland et Boyns, 2002 ; Chandler et Daems, 1979 ; Fligstein, 1998). La légitimité du contrôle budgétaire s'est aujourd'hui accrue avec la diffusion, en France, d'une conception financière du contrôle (Fligstein, 1990, 1998) Désormais, une entreprise bien gérée doit disposer d'un contrôle budgétaire. Le contrôle budgétaire est un mythe rationnel (Meyer et Rowan, 1977).*

*De manière générale, le budget est utilisé comme un outil pour « obtenir des ressources » de la part des parties prenantes (Covaleski et Dirsmith, 1988a). Il doit donc être utilisé conformément à leurs attentes et l'impression que doit donner la gestion budgétaire en externe structure largement les pratiques internes (Covaleski et Dirsmith, 1988a).*

*Si le budget existe, c'est parce qu'il est indispensable à la légitimité de toute organisation moderne.*

*Pour un chercheur dans ce courant, expliquer et comprendre les pratiques budgétaires c'est répondre à la question : quelles sont les raisons de la mise en place d'un budget et de la forme qu'il prend ?*

### **3. Approche marxiste du budget**

Pour Burrell et Morgan (1979), le courant structuraliste radical trouve son origine dans les écrits de Marx après 1850 (ils reprennent ici la thèse d'Althusser concernant la rupture épistémologique entre les travaux du jeune Marx et ses écrits de maturité). Nous nous

garderons d'entrer dans la complexité de la théorie marxiste dont Raymond Aron, reconnaissant par ailleurs les apports, disait :

« Toute théorie qui veut devenir l'idéologie d'un mouvement politique ou la doctrine officielle d'un état, doit se prêter à la simplification pour les simples et à la subtilité pour les subtils. A n'en pas douter, la pensée de Marx présente au suprême degré ces vertus. » (Aron, 1967, p. 147)

La grande majorité des travaux menés dans cette perspective en contrôle de gestion s'appuient sur les travaux de Braverman plus que sur les écrits de Marx lui-même.

### 3.1. Le contrôle de gestion, instrument de domination

Dans l'optique « *labour process* » telle qu'elle est proposée par Braverman, « le problème fondamental pour l'employeur (ou le manager) d'une entreprise capitaliste est d'organiser et de contrôler le processus de travail (et le marché) pour s'assurer qu'un surplus de valeur (par rapport au coût de production) est extrait de la force de travail » (Hopper *et al.*, 1987, p. 445). Les entreprises capitalistes se caractérisent donc par un conflit inhérent à leur organisation entre les travailleurs et les capitalistes. La position des managers est ambiguë, ils sont à la fois agents et victimes du contrôle (Hopper *et al.*, 1987, p. 450). Ils doivent convertir la « force de travail » en travail effectif face aux demandes contradictoires des capitalistes et des travailleurs (Saravanamuthu et Tinker, 2003).

Dans cette perspective, le contrôle de gestion n'est pas un outil neutre qui sert l'efficacité : il permet de légitimer des intérêts partisans en contribuant au contrôle et à la domination du travail et en renforçant le mode dominant de production i.e. l'entreprise capitaliste (Covaleski *et al.*, 1996, p. 18). C'est un outil d'« ingénierie sociale » et la plupart des recherches dans le domaine du contrôle de gestion négligeant « l'histoire, le désordre et les possibilités alternatives » sont prescriptives plus que descriptives (Cooper, 1983, p. 278). Cooper reproche par exemple à la théorie de la contingence « de fournir un raisonnement pour l'action qui, en arguant que les changements organisationnels sont techniquement inévitables, [...] mystifie la valeur inhérente au changement organisationnel » (Cooper, 1983, p. 279).

Ainsi, le contrôle de gestion « reflète l'histoire des luttes pour le contrôle » (Saravanamuthu et Tinker, 2003, p. 40). Comme les managers doivent faire face à des demandes antagonistes, ils ne peuvent uniquement satisfaire les actionnaires. Ils ne vont donc pas systématiquement utiliser la comptabilité dans une optique coercitive (Saravanamuthu et Tinker, 2003). Armstrong (1985) constate d'ailleurs que diverses professions luttent pour imposer leur savoir comme mode de contrôle de la force de travail. Ainsi, la place des comptables et des financiers dans la hiérarchie des entreprises capitalistes dépend de l'adoption de procédures comptables pour contrôler le travail.

Hopper et Armstrong (1991) relisent les travaux de Johnson et Kaplan (1987) à l'aune du « *labour process* ». Leur analyse historique suggère que, contrairement au postulat de Johnson et Kaplan, l'évolution du contrôle de gestion ne reflète pas la recherche de l'efficacité au sein

des organisations. En réalité, il existe « un lien entre les systèmes d'information comptable et les phases de l'évolution du contrôle capitaliste du 'processus de travail' (*labour process*) » (Hopper et Armstrong, 1991, p. 291). Les systèmes de contrôle en place à une époque donnée ont un coût et entraînent des résistances qui ne permettent plus l'accumulation capitaliste. Ce phénomène engendre des crises. Ces crises aboutissent à la mise en place de nouvelles formes de contrôle du processus de travail et notamment à de nouveaux systèmes de calcul des coûts ou de contrôle de gestion.

Ainsi, les systèmes de calcul des coûts ont d'abord été utilisés pour intensifier le travail. Ils ont ensuite permis de mettre fin aux contrats internes en cours dans les usines au début du 19<sup>ème</sup> siècle pour que les capitalistes puissent s'octroyer la valeur créée. La standardisation a conduit à déqualifier le travail des ouvriers, leur ôtant ainsi tout pouvoir. Puis, les systèmes d'information comptable et le ROI tels qu'ils ont été mis en place chez General Motors ont permis de faire du travail la première variable d'ajustement (pour s'assurer de la réalisation des normes de rentabilité attendues par les actionnaires).

Armstrong *et al.* (1996) testent cette thèse dans 176 organisations en Grande-Bretagne. Ils s'entretiennent avec des directeurs administratifs et financiers ainsi qu'avec des responsables des ressources humaines au niveau groupe, concernant la méthode utilisée pour contrôler les unités (*business unit*). Ils constatent qu'il existe une grande diversité des pratiques de contrôle des entités : dans 27 entreprises, le contrôle budgétaire n'est pas utilisé.

D'après Armstrong *et al.* (1996) le budget n'est pas exploité pour suivre l'activité de l'entreprise sur différents marchés et allouer les ressources en fonction des résultats sur ces marchés. En revanche, le ROI « semble être utilisé comme un moyen d'évaluation de la performance du capital dans différentes opérations technologiques » (Armstrong *et al.*, 1996, p. 13)<sup>199</sup>.

Une régression logistique multiple indique en effet que la taille, la variété des sites et le style de gestion de groupe n'ont pas d'influence significative sur l'utilisation du ROI. Cependant, l'échange entre des entités qui sont aussi en compétition sur le marché externe induit une plus forte utilisation du ROI. Le fait que le budget soit plus utilisé quand il y a des relations entre entités qui sont soumises à la concurrence externe, peut faire l'objet de deux interprétations : 1/ soumettre les entreprises à la concurrence externe est un moyen technique, grâce à des prix de cession internes basés sur le prix du marché, de résoudre les problèmes de contrôle 2/ les budgets et le ROI servent à savoir s'il est nécessaire de se réorganiser en licenciant des travailleurs. Une relation positive entre la reconnaissance de syndicats et l'exposition à la concurrence externe permet aux auteurs de soutenir que la mise en concurrence externe est utilisée comme un moyen « de neutraliser le pouvoir de négociation des travailleurs »

---

<sup>199</sup> L'utilisation du ROI est liée positivement à la taille, à la variété des produits dans chaque site, à l'existence d'échanges entre des unités en compétition avec le marché, au style stratégique du groupe (évalué à partir de la typologie de Goold et Campbell (1987b)) et négativement avec le nombre d'entités. Cependant, il n'y a pas de lien entre l'utilisation du ROI et la diversité des marchés ou des secteurs.

(Armstrong *et al.*, 1996, p. 14). Armstrong *et al.* en concluent que « les variations de la fréquence de l'utilisation du ROI ne supportent pas la thèse [de Chandler et de Johnson et Kaplan] selon laquelle les budgets sont utilisés pour résoudre les problèmes de contrôle, de coordination et d'allocation de ressources qui sont dus à la taille, à la diversification et au style de gestion de groupe » (Armstrong *et al.*, 1996, p. 18).

Enfin, Armstrong *et al.* montrent<sup>200</sup> que les ratios concernant le coût du travail constituent des objectifs et sont plus régulièrement suivis lorsqu'il est simple d'agir sur la masse salariale, c'est-à-dire dans les cas où la part des femmes et des employés à temps partiel est importante. En effet, ces catégories d'employés sont moins affiliés aux syndicats, ont des taux de turnover plus élevés et sont par conséquent moins protégés que les autres employés. Ces ratios sont donc « utilisés pour imposer une flexibilité numérique et temporelle sur la force de travail des grandes entreprises britanniques » en fonction du niveau d'activité (Armstrong *et al.*, 1996, p. 19)<sup>201</sup>.

L'étude de trois centres de coûts dans une même entreprise permet à Saravanamuthu et Tinker (2003) de formuler des conclusions similaires. Le style budgétaire (*budget constrained* ou *profit conscious*) dépend « de la capacité des travailleurs à contrôler et à façonner les transformations du travail » (Saravanamuthu et Tinker, 2003, p. 57).

### 3.2. Une « histoire » marxiste du budget

En résumé, la théorie marxiste appliquée aux systèmes de contrôle repose sur les postulats suivants :

1. **Les systèmes de contrôle de gestion utilisés dans les organisations reflètent l'état de la lutte entre capitalistes et travailleurs à un moment donné ;**
2. **Ils sont utilisés pour aliéner les travailleurs en légitimant les décisions prises par la direction et en aidant à flexibiliser la force de travail**

Ces éléments permettent de proposer une « histoire » marxiste de la forme prise par les pratiques budgétaires.

*Le contrôle budgétaire est un outil de contrôle de la force de travail parmi d'autres. Il a été mis en place au début du 20<sup>ème</sup> siècle chez General Motors pour s'assurer que les rendements des différentes filiales étaient en phase avec les attentes des capitalistes*

---

<sup>200</sup> L'utilisation de rapports sur le coût du travail varie négativement avec la diversité sectorielle et positivement avec le pourcentage d'employés à temps partiel et l'utilisation du ratio coût du travail direct / ventes est lié négativement avec la diversité sectorielle et positivement avec le pourcentage de femmes employées.

<sup>201</sup> De manière générale, les systèmes de contrôle sont utilisés de manière punitive. Lorsqu'une entité n'atteint pas ses objectifs (de manière significative), l'entité est vendue ou fermée dans 25% des cas, et dans la moitié de cas restants, le manager est remplacé et des réductions d'effectif sont opérées. « Il semble que les managers de grandes entreprises en Grande-Bretagne utilisent le contrôle budgétaire pour identifier les échecs et que la réaction aux échecs est punitive » (Armstrong *et al.*, 1996, p. 8). Lorsque le critère du ROI est utilisé, les licenciements dans les unités non performantes sont beaucoup plus fréquents (Armstrong, 2000).

*(Hopper et Armstrong, 1991). Son développement reflète la capacité des comptables à imposer leurs modes de contrôle de la force de travail face aux ingénieurs ou aux spécialistes des ressources humaines (Armstrong, 1985).*

*Le contrôle budgétaire ne permet pas d'améliorer l'efficacité mais peut aider à intensifier le travail (Hopper et Armstrong, 1991). Il fournit des informations aux managers leur indiquant si leurs résultats vont leur permettre d'atteindre le niveau de ROI attendu par les actionnaires. Il est donc utile à condition que la force de travail puisse être utilisée comme une variable d'ajustement pour atteindre ce ROI. Ceci n'est possible que si les salariés ne peuvent résister aux capitalistes (c'est notamment le cas quand les salariés ne sont pas syndiqués, qu'ils sont peu qualifiés, qu'ils sont employés à temps partiels ou que ce sont en majorité des femmes) (Armstrong, 2000 ; Armstrong et al., 1996 ; Hopper et Armstrong, 1991).*

*Si le budget existe, c'est parce qu'il permet d'exploiter les travailleurs.*

*Pour un chercheur dans ce courant, expliquer et comprendre les pratiques budgétaires consiste à répondre à la question : comment et dans quelles conditions les dirigeants utilisent-ils les budgets pour reproduire les structures de pouvoir entre classes ?*

## **4. Approche foucauldienne du budget**

Burrell et Morgan (1979) ne classent pas explicitement dans leur cadre théorique les travaux de Foucault. La diversité des écrits de Foucault rend délicat leur rattachement à un paradigme. Cependant, il semblerait que la manière dont les chercheurs en contrôle de gestion s'y réfèrent permet de les inclure dans les théories radicales humanistes (du fait notamment d'une conception « disséminée » du pouvoir).

### **4.1. Le contrôle de gestion, outil disciplinaire**

Les apports méthodologiques et théoriques de Foucault ont mené les chercheurs en contrôle de gestion sur deux voies de recherche (Baxter et Chua, 2003, p. 101) :

- L'étude des conditions qui ont rendu possible l'émergence d'une technique particulière de contrôle de gestion à un moment donné (l'approche généalogique). Ces études s'attachent à montrer qu' « il n'y a rien d'inévitable en ce qui concerne les causes et la trajectoire du contrôle de gestion » (Baxter et Chua, 2003, p. 101)
- L'étude du contrôle de gestion comme un outil disciplinaire qui rend les individus calculables et observables. La comptabilité s'apparente ainsi au panoptique de Bentham permettant de voir sans être vu pour exercer le pouvoir.

En transformant les flux physiques en flux financiers, la comptabilité et le contrôle de gestion créent un « royaume » de calcul économique (Miller, 1994, p. 4). On peut penser que ce

calcul économique repose sur un savoir qui se traduit en un pouvoir (par le contrôle social et la normalisation des individus) et inversement :

« Pouvoir et savoir s'impliquent directement l'un l'autre : [...] il n'y a pas de relations de pouvoir sans constitution corrélatrice d'un champ de savoir, ni de savoir qui ne constitue en même temps des relations de pouvoir » (Foucault, 1975, p. 36).

Selon Martucelli, ce qui caractérise la modernité chez Foucault, c'est « le passage d'un régime où la contrainte s'exerce par la violence à un régime de pouvoir et de vérité en apparence plus souple, fondé sur une capacité de regard et de jugement permanents, grâce à l'accumulation de savoirs opérant aussi comme principes de justification » (Martucelli, 1999, p. 298). Foucault s'attache à caractériser une « microphysique du pouvoir » qui s'exerce par des dispositifs qui ont évolué historiquement. La conception du pouvoir de Foucault dans « Surveiller et punir » est relationnelle et disséminée dans tous les interstices de la société : il existe des technologies de pouvoir mais pas de porteur de ce pouvoir. Il faut cependant noter que l'exercice des disciplines est bien souvent lié à un besoin économique et à une utilité (Martucelli, 1999, p. 312). Ce paradoxe entre un pouvoir qui semble non intentionnel et qui ne reflète pas la lutte des classes et l'utilisation des mécanismes disciplinaires dans un but utilitaire est présent dans les recherches en contrôle de gestion. Certaines recherches mettent l'accent sur l'émergence non intentionnelle de mécanismes disciplinaires grâce à la comptabilité et au contrôle de gestion, tandis que d'autres mettent en exergue l'utilisation de ces mécanismes par les dirigeants pour rendre les individus contrôlables et améliorer leur efficacité.

La constitution du savoir comptable et l'étude du pouvoir qu'il permet ont donc, depuis le début des années 1980, été documentés dans un grand nombre de recherches.

Hoskin et Macve (1986) comparent la création de la comptabilité à partir du 19<sup>ème</sup> siècle à la construction d'un savoir codifié qui a permis l'émergence d'une technologie de pouvoir. Ils soulignent en particulier l'influence des institutions d'éducation dans l'apparition de la comptabilité et de son rôle comme système disciplinaire.

Le pouvoir auquel donnent accès les techniques comptables est l'objet de tentatives d'appropriation par divers groupes professionnels. Loft (1986) montre ainsi que des luttes ont eu lieu au sein de la profession comptable entre 1914 et 1925 en Grande Bretagne pour s'approprier la légitimité du savoir contenu dans le calcul des coûts. Il semblerait que le « savoir comptable », du fait de son apparente objectivité, soit moins remis en cause par ceux sur lesquels il s'applique, que d'autres techniques de contrôle comme, par exemple, la psychologie (Knights et Collinson, 1987). Ezzamel (1994) note cependant que, lorsque le savoir comptable est partagé par ceux que la comptabilité est censée discipliner, les effets de la comptabilité sont plus faibles du fait de leur capacité à contester ce savoir.

Miller et O'Leary (1987) analysent les textes anglo-saxons publiés entre 1900 et 1930 sur les coûts standard et le budget. Ils montrent que ces techniques s'intègrent dans les discours sur l'efficacité et le gaspillage qui caractérisent cette époque. La mise en place de coûts standard

permet de calculer des écarts par rapport aux prévisions au niveau général mais aussi pour chaque individu dans l'organisation. En rendant calculable l'efficacité de chacun, ces outils « facilitent la normalisation de tous dans l'entreprise » (Miller et O'Leary, 1987, p. 261). Les coûts standard et les pratiques budgétaires permettent donc l'émergence d'un « individu contrôlable » (*governable person*) en diffusant à tous les niveaux le projet d'organisation scientifique du travail. Cette « calculabilité » s'associe à un idéal de société rationnellement administrée dans laquelle l'efficacité est rendue visible aux niveaux individuel et collectif.

Ceux qui détiennent le savoir comptable peuvent surveiller l'activité des autres, quelle que soit la distance géographique et le domaine d'activité (Ezzamel, 1994, p. 220). L'utilisation de la comptabilité et du contrôle de gestion par Harold Geneen, directeur général d'ITT dans les années 1960 et 1970, est un cas exemplaire d'utilisation de la comptabilité comme instrument disciplinaire (Hopper et MacIntosh, 1998 ; MacIntosh, 1994).

Geneen a été élevé dans une discipline forte (éducation dans un couvent puis dans un lycée préparatoire de style militaire et participation pendant les grandes vacances à des camps de garçon où la discipline est stricte). Cette discipline, couplée à une capacité de travail importante, lui permettra d'accéder aux plus hautes fonctions chez ITT après avoir suivi des études comptables et occupé des postes de comptable ou de contrôleur de gestion dans de nombreuses organisations. Dès son arrivée, il transformera ITT en organisation disciplinaire (MacIntosh, 1994) :

- Il *répartit* les individus dans l'espace en *clôturent* les différentes composantes de l'organisation. Ceci se traduit par une transformation de l'organisation fonctionnelle en une organisation en centres de profit. Chaque espace a son manager qui est responsable des résultats. Geneen met au centre de son système « la discipline du chiffre », car les chiffres sont des symboles non ambigus qui permettent de mesurer pour informer la direction ;
- Il *contrôle l'activité*, en contrôlant les emplois du temps et en imposant des réunions budgétaires mensuelles très détaillées aux managers des centres de profit. Toute défaillance fait l'objet de sanctions ;
- Il *dresse* les individus par la *surveillance hiérarchique*, la *sanction normalisatrice* et l'*examen*. Ainsi, il rattache hiérarchiquement les contrôleurs au siège afin de surveiller à chaque instant la hiérarchie opérationnelle. Le siège dispose à chaque instant d'informations détaillées sur ce qui se passe dans chaque filiale notamment dans le domaine financier. Ce mode de surveillance s'apparente au Panopticon de Bentham qui permet au surveillant, par une disposition de cellules en arc de cercle, de voir sans être vu. L'effet du panoptique est d'« induire chez le détenu un état conscient et permanent de visibilité qui assure le fonctionnement automatique du pouvoir. Faire que la surveillance soit permanente dans ses effets, même si elle est discontinuée dans son action » (Foucault, 1975, p. 234). A la fin des années 1970, les activités de

contrôle emploient 23000 personnes chez ITT qui peuvent à tout moment informer le siège et Geneen de ce qui se passe dans les filiales.

La forte *surveillance hiérarchique*, l'utilisation de *sanctions normalisatrices* et les *examens* auxquels sont soumis les managers les rend « soumis, dociles et obéissants » (MacIntosh, 1994, p. 228).

Cette normalisation des comportements, si elle se fait sans violence physique, n'est pas pour autant sans effet sur les managers. L'un d'eux justifie d'ailleurs sa démission d'ITT en déclarant : « j'ai décidé de rejoindre le genre humain » (MacIntosh, 1994, p. 238).

ITT n'est pas un cas isolé, le style de gestion de Geneen a en effet souvent été présenté comme un modèle (MacIntosh, 1994). On le retrouve notamment dans la division plastique d'un groupe multinational (Roberts et Scapens, 1990) ou chez un distributeur automobile (Cowton et Dopson, 2002). De plus, « les manuels de contrôle de gestion regorgent de sous-entendus concernant la surveillance disciplinaire, la punition et la normalisation » (MacIntosh, 1994, p. 239).

#### **4.2. Une « histoire » foucauldienne du budget**

La théorie foucauldienne peut donc nous aider à définir ce que sont la comptabilité et le contrôle de gestion (Townley, 1995). Ce sont à la fois des langages et des modes de calcul qui permettent d'enregistrer, de classer et de mesurer. Le langage financier est un dénominateur commun qui fournit une « table des lois ». Associé à une « matrice disciplinaire », il fait de la comptabilité et du contrôle de gestion un mécanisme disciplinaire qui peut être utilisé comme mode de gouvernement (Townley, 1995).

En définitive, la théorie foucauldienne, appliquée aux systèmes de contrôle repose sur les postulats suivants :

- 1. Le développement du contrôle de gestion comme mode de gouvernement ne reflète pas une nécessité. Il est le résultat du développement des techniques disciplinaires qui caractérisent le 19<sup>ème</sup> et le 20<sup>ème</sup> siècle ;**
- 2. Le contrôle de gestion permet de répartir, surveiller les corps et les esprits en permettant à tout moment de voir sans être vu.**

Ces éléments nous permettent de proposer une « histoire » foucauldienne de la forme prise par les pratiques budgétaires.

*Le contrôle budgétaire s'est développé au début du 20<sup>ème</sup> siècle pour répondre aux impératifs d'efficacité qui acquièrent une place centrale dans la société (Miller et O'Leary, 1987). C'est une technique disciplinaire qui rend gouvernable les individus dans une organisation. A cette fin, l'organisation est découpée pour associer un responsable à chaque entité, lui imposer un calendrier et pouvoir à tout moment le surveiller par l'examen des écarts budgétaires (MacIntosh, 1994). Le budget est une prison mentale car il permet de contrôler à tout moment sans être vu.*

*Si le budget existe, c'est parce qu'il correspond à une tendance générale de la société à rendre « calculables » les individus.*

*Pour un chercheur dans ce courant, expliquer et comprendre les pratiques budgétaires c'est répondre à la question : comment et dans quelles conditions le budget s'impose-t-il comme outil disciplinaire dans les organisations ?*

Les quatre courants exposés ci-dessus proposent des explications alternatives des pratiques budgétaires. Ils éclairent, chacun sous un jour différent, les rôles et les finalités du budget. En revanche, aucune de ces théories ne peut, selon nous, recouvrir l'ensemble de l'explication.

Notre étude exploratoire nous incite cependant à retenir deux types majeurs d'explication des pratiques budgétaires : la recherche d'efficacité et la recherche de légitimité. Nous allons donc tester la validité de la théorie de la contingence et de la théorie néo-institutionnelle.

## **Section 2. Le budget : outil d'efficacité ou mythe rationnel ?**

Burchell *et al.* (1980) suggèrent de dissocier les rôles affichés des outils de contrôle et les raisons qui ont conduit à les mettre en place. Cette recommandation s'inscrit dans une tradition classique en sociologie. Ainsi, Durkheim affirme-t-il dans ses *Règles de la méthode* que « quand on entreprend d'expliquer un phénomène social, il faut rechercher séparément la cause efficiente qui le produit et la fonction qu'il remplit » (Durkheim, 1937, p. 95).

Ce point est pourtant souvent négligé dans la recherche en gestion. Il est courant de considérer que, du fait de la rationalité des décideurs, les causes d'un phénomène ou d'un outil se confondent avec sa fonction. Il semblerait que les théories fonctionnalistes de l'organisation et notamment la théorie contingente n'aient pas évité cet écueil.

La section précédente a permis de montrer que d'autres types de recherches produisent des résultats parfois inattendus en dissociant la « cause efficiente » de la fonction. Ainsi, le courant néo-institutionnel rappelle que, pour comprendre, il ne faut pas se limiter à l'étude des fonctions manifestes des outils.

Il semble donc intéressant de comparer la validité des deux cadres théoriques pour expliquer la diversité des pratiques budgétaires. L'approche contingente explique la structure par des facteurs externes et objectifs alors que l'approche néo-institutionnelle conçoit l'organisation comme une réalité socialement construite et met en avant les éléments cognitifs et normatifs qui déterminent sa structuration (Friedberg, 2001). L'approche néo-institutionnelle met, certes, l'accent sur la convergence des formes organisationnelles et des structures de contrôle (DiMaggio et Powell, 1983 ; Granlund et Lukka, 1998), mais cette convergence se produit au sein d'un « champ organisationnel » donné (Scott, 2001). Elle peut donc être invoquée pour expliquer la diversité des formes organisationnelles. Ces différences viennent alors de

l'environnement institutionnel (Lounsbury, 2001) et de la capacité des organisations à y répondre (Olivier, 1991).

Comparer la validité de ces deux cadres théoriques revient donc à se demander si le budget est d'abord un instrument technique de suivi et de contrôle des entités (théorie de la contingence) ou si celui-ci est un mythe rationnel correspondant aux attentes des parties prenantes et au modèle cognitif du dirigeant (théorie néo-institutionnelle).

Cette démarche est courante dans la recherche sur les organisations et en contrôle de gestion soit dans une optique de comparaison (Makhija, 2003 ; Olivier, 1997 ; Poppo et Zenger, 1998 ; Thiéry-Dubuisson, 2000), soit dans une optique d'intégration (Alam, 1997 ; Gooderham *et al.*, 1999 ; Gupta *et al.*, 1994 ; Martinez et Dacin, 1999 ; Roberts et Greenwood, 1997). Les méthodes sollicitées sont tant qualitatives que quantitatives. Ce type de travail permet d'explorer le niveau de validité de deux théories. En l'espèce, la comparaison de ces deux modèles ne doit pas nous conduire à rejeter l'une des deux théories. En effet, DiMaggio et Powell (1983) soulignent que la recherche d'efficacité et la recherche de légitimité guident ensemble les organisations.

Après avoir exposé le cadre explicatif contingent et le cadre explicatif néo-institutionnel (paragraphe 1), nous présentons nos résultats (paragraphe 2) et discutons de leurs implications (paragraphe 3).

## **1. Cadre contingent et néo-institutionnel : formulation des hypothèses**

La revue de littérature menée dans la première section de ce chapitre nous permet de faire deux hypothèses alternatives concernant la structuration des pratiques budgétaires : l'une basée sur la théorie de la contingence, l'autre sur la théorie néo-institutionnelle<sup>202</sup>.

La théorie de la contingence prend en compte les facteurs explicatifs « matériels » des structures organisationnelles (Donaldson, 1996). Les principaux facteurs retenus par les chercheurs dans ce domaine sont la technologie et les caractéristiques de l'environnement (Donaldson, 1996). Pour les auteurs du courant contingent en contrôle, l'organisation est l'un des déterminants des systèmes de contrôle (Bruns et Waterhouse, 1975 ; Chenhall, 2003 ; Waterhouse et Tiessen, 1978).

Du fait du caractère déterministe de cette théorie, on peut s'interroger sur le statut de la stratégie. Doit-elle ou non être retenue comme facteur de contingence ? De manière générale,

---

<sup>202</sup> La première section de ce chapitre développe plus largement ces hypothèses. Les hypothèses faites pour chacun des déterminants sont présentées au chapitre 6. On peut noter que les hypothèses concernant les déterminants qui sont ici considérés comme contingent ont été faites en invoquant des principes se rattachant à l'efficacité.

les auteurs de ce courant pensent que « la stratégie induit la structure » (Donaldson, 1996, p. 66) et que la stratégie évolue pour assurer la cohérence entre l'organisation et son environnement. Nous incluons donc la stratégie comme un facteur de contingence (Chapman, 1997).

Selon cette perspective, les pratiques budgétaires sont donc adaptées à « l'environnement matériel » de l'organisation : l'incertitude de l'environnement, la technologie, l'organisation et la stratégie ont une influence sur le processus budgétaire mis en place dans une organisation.

*H11 : La forme prise par le processus budgétaire s'explique par la technologie, l'organisation, la stratégie et l'incertitude de l'environnement.*

La théorie néo-institutionnelle offre un cadre alternatif d'explication des formes organisationnelles. Les chercheurs de ce courant mettent l'accent sur les fonctions symboliques des structures. Celles-ci doivent en effet permettre à l'organisation de se légitimer dans son environnement institutionnel. On peut ainsi penser que plutôt que de refléter les besoins d'efficacité interne, les pratiques budgétaires servent à légitimer l'organisation.

Dans leur article fondateur, DiMaggio et Powell (1983) font explicitement référence à l'imposition de styles de contrôle lorsque l'entreprise appartient à un groupe :

« L'imposition directe de procédures standard, de règles et de structure existe aussi en dehors de la sphère gouvernementale. [...] Lorsque les conglomerats grandissent, les critères standard de performance ne sont pas nécessairement imposés aux filiales, mais il est courant pour ces filiales de se voir imposer des mécanismes de *reporting* standardisés. Les filiales sont contraintes d'adopter des pratiques comptables, d'évaluation de la performance et des plans budgétaires compatibles avec la politique de l'organisation parente » (DiMaggio et Powell, 1983, p. 151).

Ainsi, la théorie néo-institutionnelle prédit que l'appartenance à un groupe et le style de gestion de ce groupe ont une incidence sur les structures de la division par une combinaison d'isomorphismes coercitif, normatif et mimétique (DiMaggio et Powell, 1983 ; Kostova et Roth, 2002 ; Van der Stede, 2003). L'influence du siège peut en effet inciter la filiale à adopter des pratiques cérémonielles (Granlund et Lukka, 1998 ; Kostova et Roth, 2002) : Van der Stede (2003) montre empiriquement l'impact de cet isomorphisme interne à la firme sur le système de contrôle des filiales de 37 firmes belges<sup>203</sup>.

---

<sup>203</sup> Le courant de la contingence, fait généralement l'hypothèse inverse. Ainsi, Donaldson affirme que dans une structure multidivisionnelle « chaque division prend des décisions pour son propre couple produit / marché » (Donaldson, 1996, p. 62). De même, l'étude de Lawrence et Lorsch (1967) se déroule dans des divisions dont la structure n'est pas affectée par les exigences du groupe : « en général, les seules contraintes imposées par la direction centrale de la compagnie se situaient au niveau de la politique générale, quand les décisions pouvaient affecter plus d'une unité de la fédération » (Lawrence et Lorsch, 1967). Leurs résultats sont donc produits dans un contexte particulier où l'appartenance à un groupe n'a pas d'incidence sur les structures. Miles et Snow

Les actionnaires ont également des attentes qui peuvent inciter à mettre en place des structures cérémonielles (Westphal et Edwards, 2001 ; Westphal et Zajac, 1998). Ainsi, les pratiques budgétaires en interne seraient imposées par les attentes des actionnaires.

Enfin, l'origine professionnelle du dirigeant influence sa perception de ce qu'est une bonne gestion et donc une bonne pratique budgétaire. Apparaît ainsi un isomorphisme normatif.

*H12 : La forme prise par le processus budgétaire s'explique par un isomorphisme avec les attentes du groupe, de l'actionnaire et l'origine professionnelle du dirigeant.*

Le statut du facteur « taille » est plus problématique. Comme nous l'avons déjà souligné, pour Chandler (1962), ce n'est pas la taille en tant que telle qui entraîne des changements d'organisation, mais la complexité croissante (en termes de technologie et de marché) que les organisations ont à gérer. Pourtant, dans une optique de parcimonie, la taille a été largement utilisée pour expliquer les formes organisationnelles par les auteurs contingents (Donaldson, 1996).

La taille est aussi un indicateur de visibilité et constitue donc un déterminant néo-institutionnel (Meyer, 1984 ; Meyer et Rowan, 1977 ; Scott, 2003 ; Tolbert et Zucker, 1996). Par exemple, notre étude exploratoire a permis de constater que, dans un groupe, les petites entités font l'objet d'un suivi moins important. Elles subissent donc moins de pression de la part du groupe pour adopter leurs systèmes de contrôle.

Les recherches incluent généralement le facteur taille dans les deux modèles comparés (voir par exemple Olivier, 1997 ; Poppo et Zenger, 1998). Nous ferons de même dans notre étude.

Ces deux hypothèses sont résumées dans le tableau ci-dessous :

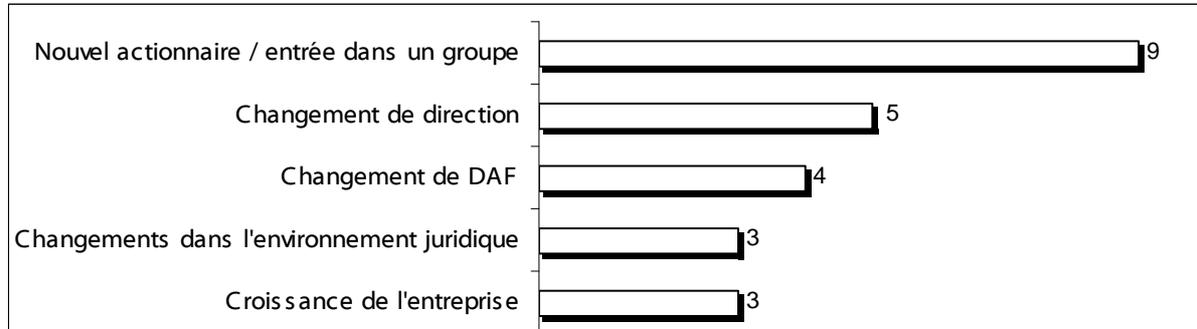
<b>Déterminants</b>	<b>Hypothèse contingente</b>	<b>Hypothèse néo-institutionnelle</b>
Taille	Oui	Oui
Technologie	Oui	Non
Organisation	Oui	Non
Stratégie	Oui	Non
Environnement	Oui	Non
Dirigeant	Non	Oui
Groupe	Non	Oui
Actionnaire	Non	Oui

**Tableau 7.5- Déterminants contingents et néo-institutionnels des pratiques budgétaires**

(1978) soulignent aussi que l'appartenance à un conglomérat peut réduire la qualité de l'ajustement à l'environnement.

## 2. Résultats

A la question « quelles sont les raisons des changements intervenus dans les pratiques budgétaires dans votre entreprise au cours des cinq dernières années ? », les contrôleurs et DAF proposent les réponses spontanées suivantes.



**Graphique 7.1- Raisons des changement des pratiques budgétaires : réponses spontanées<sup>204</sup>**

Ces réponses font apparaître l'importance accordée à ce que nous avons identifié comme des déterminants institutionnels (changement d'actionnaire, entrée dans un groupe ou changement de direction) dans l'explication des changements de pratique budgétaire. On pourrait néanmoins arguer que s'il y a eu changement d'actionnaire, entrée dans un groupe ou changement de direction, c'est justement parce que l'entreprise n'était pas efficiente. Ceci a conduit à son rachat par des actionnaires ou à un changement de dirigeant pour améliorer l'efficacité de l'organisation (Jensen et Ruback, 1983).

Nous menons donc une analyse statistique qui permet de comparer, en coupe instantanée, l'effet des facteurs contingents et néo-institutionnels. Bien que de nombreuses recherches dans le domaine néo-institutionnel soient menées par étude de cas ou étude historique (analyse de processus), il existe également des recherches de nature quantitative (analyse de la variance en coupe instantanée) (Scott, 2001).

Pour mener cette analyse, nous utilisons le modèle linéaire général multivarié qui peut inclure des variables explicatives nominales et quantitatives ainsi que plusieurs variables expliquées quantitatives (Field, 2000). Dans le cas où les variables expliquées sont identiques, le coefficient de détermination ( $R^2$ ) peut être utilisé pour comparer la validité de deux modèles sur une même population (Evrard *et al.*, 2003). Nous mesurerons ainsi la part de variance expliquée par le modèle contingent et la part de variance expliquée par le modèle néo-institutionnel.

Avant d'estimer les résultats du modèle linéaire général pour chaque hypothèse, les conditions de validité des régressions multiples doivent être vérifiées (absence de multicolinéarité des variables explicatives, linéarité de la régression, homoscedasticité –i.e. variance constante des

<sup>204</sup> Sur un total 24 réponses.

erreurs quelle que soit la valeur des prédicteurs-, normalité et indépendance des erreurs) (Wonnacott et Wonnacott, 1990).

Nous examinons donc les corrélations entre variables explicatives (Weinberg et Abramowitz, 2002). Les résultats montrent que ces corrélations sont assez faibles en moyenne et que les indices de multicollinéarité (tolérance et VIF) sont bons pour les deux modèles (voir annexe 7.2).

L'observation du graphique des résidus standardisés permet de s'assurer de l'homoscédasticité, de l'indépendance et du caractère normal des erreurs.

Les résultats en termes de part de variance expliquée par les deux modèles pour chaque variable sont reportés dans le tableau ci-dessous (les détails et l'estimation des paramètres sont fournis dans l'annexe 7.3 et 7.4)<sup>205</sup> :

	Hypothèse contingente		Hypothèse néo-institutionnelle	
	R2	R2ajusté	R2	R2 ajusté
Participation	,082	,049	<b>,132</b>	,082
Type de négociation	,062	,028(NS) <sup>206</sup>	<b>,084</b>	,031
Difficulté des objectifs	,053	,019(NS)	<b>,095</b>	,043
Suivi des écarts	,094	,061	<b>,121</b>	,070
Re-prévisions	,017	-,019(NS)	<b>,139</b>	,089
Révisions	,042	,007(NS)	<b>,080</b>	,026(NS)
Evaluation budgétaire	,119	,087	<b>,165</b>	,117
Rémunération budgétaire	<b>,106</b>	,074	,101	,049
Implication	,106	,073	<b>,192</b>	,145
Niveau de détail	<b>,046</b>	,011(NS)	,043	-,012(NS)
Formalisation	,087	,054	<b>,159</b>	,110

**Tableau 7.6- Modèle contingent, modèle néo-institutionnel : comparaison des parts de variance expliquées**

Même si le niveau d'explication est assez faible, nos résultats montrent que le type d'actionnariat et le fait d'être ou non coté en bourse, l'appartenance à un groupe, le style de gestion de groupe et le parcours professionnel du dirigeant offrent une meilleure explication de la variance que les facteurs de contingence classiques pour la plupart des dimensions du processus budgétaire.

### 3. Diversité des pratiques budgétaires : une proposition d'explication

Les résultats obtenus se rapprochent des conclusions de Johnson et Kaplan (1987) sur les entreprises américaines. Ces derniers affirment que les outils comptables utilisés en interne ne sont plus adaptés au contrôle dans les organisations. Trois raisons sont avancées. En premier lieu, les outils comptables, qui doivent servir à la prise de décision et à la coordination en

<sup>205</sup> Les variables explicatives sont centrées réduites afin de limiter l'impact de la constante dans la régression effectuée (Evrard *et al.*, 2003, p. 495).

<sup>206</sup> NS : non significatif au seuil de 10%.

interne, sont largement structurés par les attentes des actionnaires et par la comptabilité financière (Johnson et Kaplan, 1987). Ensuite, le développement de la forme multidivisionnelle fait des instruments comptables des outils essentiels du contrôle (Johnson, 1991, p. 22). Enfin, la formation reçue par les managers les a amenés à croire qu'ils devaient « contrôler la réalité [...] en manipulant les variables comptables » (Johnson, 1991, p. 21).

Trois facteurs semblent donc expliquer la forme des systèmes de contrôle des entreprises américaines : l'attente des actionnaires, le style de gestion de groupe et la formation des dirigeants. Notre étude permet de montrer que ces facteurs sont aussi structurants pour le processus budgétaire des entreprises françaises et qu'ils sont plus structurants que les facteurs de contingence généralement utilisés pour expliquer les systèmes de contrôle.

Nous nous démarquons cependant de l'interprétation de Johnson et Kaplan (1987). Ils affirment que « les systèmes de contrôle de gestion ont été créés pour améliorer l'efficacité interne » (Johnson et Kaplan, 1987, p. 9). Selon eux, le développement du contrôle de gestion peut s'expliquer par les coûts de transaction (Johnson, 1983 ; Johnson et Kaplan, 1987). On peut néanmoins s'interroger sur la pertinence de leur recours à une théorie qui postule *a priori* l'efficacité pour expliquer, *a posteriori*, l'inefficacité actuelle du système de contrôle (Ezzamel *et al.*, 1990).

Conformément aux hypothèses posées, nous proposons donc d'interpréter les résultats obtenus comme le signe que le budget dépend plus de « l'environnement institutionnel » que de « l'environnement technique » de l'organisation<sup>207</sup>. Ceci a deux conséquences, une sur la nature de la prise de décision en terme de *design* de l'organisation, l'autre en termes de rôle joué par le budget.

La première conséquence renvoie au modèle d'acteur pertinent pour décrire les choix réalisés dans les organisations. Nos résultats montrent que le style de processus budgétaire mis en place est lié au parcours professionnel du dirigeant. Si on laisse de côté l'hypothèse selon laquelle certains processus budgétaires permettent l'émergence de dirigeants ayant certains profils<sup>208</sup>, on peut en conclure que les dirigeants, en fonction de leur orientation professionnelle (plutôt ingénieur, plutôt financier), mettent en place des processus budgétaires différents. Ceci va à l'encontre du modèle économique du choix rationnel mais également à l'encontre du modèle de rationalité limitée. En effet, lorsqu'un dirigeant met en place un système de contrôle de gestion, il ne cherche pas uniquement à résoudre un problème de traitement de l'information. Il se trouve dans une situation où il exerce sa rationalité cognitive telle que la décrit Boudon (1999) :

---

<sup>207</sup> L'environnement technique inclut les ressources tangibles que l'organisation utilise pour transformer les inputs en outputs. L'environnement institutionnel concerne les croyances, règles et idées auxquelles l'organisation est soumise (Scott, 2001)

<sup>208</sup> Le management par les chiffres permet l'émergence d'une classe de dirigeants, managers et financiers, pouvant aller d'une entreprise à une autre sans connaître l'activité de l'entreprise (Fligstein, 1990).

« Dans de nombreuses situations, les acteurs ne peuvent [...] déterminer la situation la meilleure possible à leurs yeux au problème auquel ils sont confrontés qu'en esquissant, fût-ce sur le mode intuitif, une théorisation du problème. Plus techniquement, ils tentent de trouver un système de raisons leur apparaissant comme satisfaisant eu égard au problème qui leur est posé. *La rationalité de l'acteur banal rappelle alors davantage celle qu'évoquent les philosophies des sciences de celle de l'économie néo-classique.* Ce qu'il s'agit ici de maximiser ou d'optimiser ce n'est plus la différence entre coûts et avantages, mais la force d'un système d'arguments. [...] L'acteur doit construire, sur un mode plus ou moins intuitif, une théorie lui permettant de faire face à une situation de décision. Cette décision, il l'endossera s'il a l'impression qu'elle est fondée sur des raisons fortes. [...] Toutes ces croyances plus ou moins solides qui sont constamment mobilisées dans l'action quotidienne s'analysent avantageusement comme le produit de raisons fortes, en d'autres termes comme l'effet de ce que j'appelle ici la rationalité cognitive » (Boudon, 1999, p. 93, 96, 102).

Ainsi, les choix de structures organisationnelles seraient le résultat d'une rationalité cognitive des acteurs organisationnels et particulièrement des dirigeants<sup>209</sup>. En fonction de leur formation, ces derniers ont une vision différente de ce qu'est un processus budgétaire. Par exemple, les dirigeants financiers ont tendance à suivre de manière plus importante les écarts, à attribuer des primes en fonction de l'atteinte des objectifs budgétaires et à s'impliquer fortement dans le processus budgétaire. De manière plus surprenante, on constate que dans les entreprises ayant à leur tête un financier, les négociations budgétaires sont plus opérationnelles. On peut penser que, connaissant moins le cœur de métier, des plans d'action leurs sont nécessaires pour donner un sens aux chiffres.

Ceci ne signifie pas qu'il n'y a pas, dans les organisations, de recherche de l'efficacité, mais que les solutions qui émergent ne peuvent se comprendre que sous l'angle d'une rationalité cognitive (qui se rapproche de la rationalité en valeur de Weber). Les « solutions » envisagées ne peuvent correspondre qu'aux « solutions » envisageables. Ce résultat va à l'encontre du mythe du décideur rationnel encore trop souvent privilégié en gestion (Burlaud et Simon, 1997, p. 65 ; Feldman et March, 1981).

Nous ne défendons pas ici l'idée selon laquelle, les structures reflètent uniquement l'attente de leurs dirigeants. Ils doivent en effet faire face à des habitudes et à une histoire de l'organisation. Ils influencent cependant le choix des hommes (contrôleurs de gestion et directeurs administratifs et financiers dans le cas qui nous intéresse) qui sont chargés de mettre en place les systèmes (par exemple de contrôle de gestion). De plus, le contrôle de gestion est un outil de direction et leurs attentes influencent largement le processus, « *le montage du budget est caractéristique du type de management de la direction générale* » nous a ainsi confirmé un directeur administratif et financier. Nos résultats permettent de préciser que le type de management de la direction générale dépend, pour partie, de l'orientation professionnelle du dirigeant.

---

<sup>209</sup> C'est d'ailleurs dans cette direction que s'orientent aujourd'hui les recherches néo-institutionnelles afin de répondre aux accusations de déterminisme (Scott, 2001). Ces notions sont plus précisément définies dans la première section de ce chapitre.

Les dirigeants sont cependant contraints dans ces choix : au-delà des luttes de pouvoir internes, les actionnaires ou le groupe interviennent. Le système budgétaire mis en place dans l'organisation ne répond pas uniquement aux nécessités de l'efficacité interne : il est largement imposé par des attentes externes. La question qui se pose alors est de savoir pourquoi telle ou telle pratique budgétaire s'impose ?

Le deuxième point sur lequel nos résultats nous conduisent à nous interroger est le statut à accorder au budget. Longtemps présenté comme un outil d'aide à la décision et à la convergence des buts, le fait qu'il soit plus expliqué par « l'environnement institutionnel » que par « l'environnement technique » nous amène à discuter ses rôles manifestes.

On constate, en premier lieu, que le style de gestion de groupe influence largement le processus budgétaire de la filiale en interne. Le dirigeant reproduit en interne le type de rapports qu'il entretient avec le siège. Ce phénomène a déjà été constaté par Hopwood (1974b) et Ouchi (1978). Hopwood (1974b) parle d'« effet contagion ». Il montre que cet effet est particulièrement fort pour le style « *budget constrained* » du fait « de la nature additive des données comptables » (Hopwood, 1974b, p. 487) : « si le supérieur d'un manager prête attention à l'atteinte du budget, ce manager ne peut satisfaire cet objectif qu'en faisant attention aux écarts budgétaires de ses subordonnés » (Hopwood, 1974b, p. 487). Ouchi (1978) aboutit à un résultat proche : le contrôle par les résultats se transmet mieux dans l'organisation que les autres modes de contrôle (lorsque quelqu'un est contrôlé par les résultats, il a tendance à contrôler par les résultats). L'examen des corrélations proposé dans le sixième chapitre indique notamment que, lorsque l'évaluation d'une entité est très fortement basée sur les résultats financiers, le budget sert à évaluer la performance des responsables opérationnels dans l'entité. Les budgets auraient une propriété particulière : du fait de l'emboîtement des budgets les uns dans les autres, le style budgétaire à un niveau N aurait tendance à se propager au niveau N-1 et ce, quelle que soit sa pertinence pour l'activité du niveau N-1.

Ce résultat est repris dans des termes proches par un contrôleur de gestion ayant participé à notre enquête :

*« Le budget est surtout un exercice de style des services financiers pour remplir et répondre aux demandes du « corporate » et son format n'est pas spécialement le reflet des besoins des opérationnels » (Contrôleur de gestion, industrie).*

De surcroît, on constate, qu'à environnement, à technique et à organisation identiques, deux organisations ayant des actionnaires différents peuvent avoir des pratiques budgétaires différentes. Ainsi, les entreprises cotées en bourse -ou qui appartiennent à un groupe- ont tendance à utiliser davantage le budget pour l'évaluation. Autre exemple, les entreprises appartenant à des investisseurs institutionnels réalisent plus de re-prévisions. Ces re-prévisions ne sont pas produites, à l'origine, pour aider à piloter l'activité, mais pour répondre aux attentes de ces investisseurs et les rassurer.

Lorsqu'une organisation se situe dans certains champs organisationnels, elle doit adopter le modèle classique du « contrôle budgétaire » (suivi des écarts et évaluation) sous peine d'être considérée comme une entreprise mal gérée. A ce titre, le contrôle budgétaire apparaît comme un mythe rationnel, c'est-à-dire un outil institutionnalisé qui donne l'illusion de la rationalité<sup>210</sup>. Lorsque l'objectif du budget est d'éviter les surprises, le contrôle budgétaire donne aux actionnaires et aux dirigeants l'impression que l'organisation est sous contrôle (Bouquin, 2000b). Le but est alors de faire ce qu'on prévoit. Comment prendre, dans ce contexte, les risques pourtant nécessaires au développement de l'entreprise (Moriceau et Villette, 2001) ?

Le fait que le budget soit ainsi utilisé ne signifie par que le comportement des managers soit irrationnel. Le budget, mythe rationnel, a une fonction importante : il aide à maintenir la légitimité de l'organisation et à collecter les ressources nécessaires à la survie de cette dernière. Ce résultat, déjà mis en évidence dans de nombreuses études sur les organisations à but non lucratif (Covaleski et Dirsmith, 1983, 1988a ; Covaleski *et al.*, 1993 ; Pettersen, 1995 ; Stone et Brush, 1996) semble pouvoir, à la lumière de nos données empiriques, être étendu aux entreprises à but lucratif.

Cependant, le niveau d'explication produit par les déterminants contingents n'est pas négligeable. Dans une certaine mesure, les organisations adaptent leur processus budgétaire à leur « environnement technique » (technologie, organisation, environnement et stratégie). Recherche d'efficacité et contraintes de légitimité s'articulent donc dans la structuration du processus budgétaire. On peut penser que les périodes de recherche d'efficacité (*fit*) alternent avec les périodes de recherche de légitimité.

---

<sup>210</sup> Ce « mythe rationnel » est largement véhiculé par les manuels. On considère généralement qu'il vient de General Motors, lorsque cette entreprise, dirigée par le couple Sloan-Brown, était considérée comme un modèle d'orthodoxie budgétaire. Sloan en donne pourtant une vision un peu différente : « les divisions et départements n'appliquent pas une formule unique pour opérer ces répartitions internes [de primes] et ont leurs propres méthodes. La prime à attribuer à chacun est très attentivement évaluée par ses supérieurs en fonction des services rendus par lui à la compagnie » (Sloan, 1963, p. 351). Cette proposition est ensuite révisée par « différents niveaux de la ligne hiérarchique ». Elle doit au final être juste, donner un sentiment d'appartenance à l'entreprise et permettre de retenir et de sélectionner les meilleurs. Peut être faut-il aussi rappeler que chez General Motors « les chiffres ne donnaient pas de solution automatique au problème ; ils exprimaient seulement des faits permettant d'apprécier si les résultats obtenus étaient satisfaisants par rapport aux résultats antérieurs et au budget de la division intéressée » (Sloan, 1963, p. 128).

L'attribution de primes chez General Motors entre 1920 et 1960 n'est donc pas mécaniquement liée au budget, contrairement au modèle ITT (Hopper et MacIntosh, 1998). C'est un agencement organisationnel qui repose sur une sorte d'*intuitu personæ* permettant d'évaluer les managers.

## Conclusion

Dans la première section de ce chapitre, l'exploration des recherches sur le budget à partir du cadre proposé par Burrell et Morgan (1979) a permis de mettre en évidence des fonctions du budget que nous avons négligées jusqu'alors<sup>211</sup>. Quatre perspectives ont été présentées : la perspective contingente, la perspective néo-institutionnelle, la perspective marxiste et la perspective foucauldienne. Au-delà de son rôle d'aide à la décision et au contrôle, le budget peut s'apparenter à une « main de fer » (dans les théories marxistes) ou à un « gant de velours » (dans les théories foucaaldiennes) (Jermier, 1998).

Les rôles et finalités du budget dans les quatre perspectives théoriques exposées sont très différents :

Perspective	Rôles remplis par le budget	Finalités du budget
Contingente	Coordination, contrôle, pilotage, déclinaison de la stratégie, convergence des buts	Efficacité et efficacité de l'organisation
Néo-institutionnelle	Mythe rationnel	Se légitimer pour obtenir les ressources nécessaires à l'organisation
Marxiste	Suivre le niveau de profit	Faire de la main d'œuvre une variable d'ajustement pour maintenir le taux de profit des capitalistes
Foucauldienne	Découper l'entreprise Observer à distance et sans être vu	Discipliner

**Tableau 7.7- Rôles et finalités du budget**

Si l'on rapproche ces quatre perspectives aux rôles attribués à la comptabilité par Burchell et *al.* (1980), on peut penser que les contingents voient le budget comme une machine d'aide à la décision (*answer machine*) ou une machine à apprendre (*learning machine*), les néo-institutionnels le considèrent comme une machine à rationaliser (*rationalization machine*) et les marxistes et foucaaldiens comme une machine de lutte politique (*ammunition machine*).

L'analyse statistique menée montre que les déterminants néo-institutionnels offrent un meilleur niveau d'explication des pratiques que les déterminants contingents. Nous en tirons la conclusion que le budget est adapté de façon à satisfaire les attentes des parties prenantes externes ou à correspondre au « modèle cognitif » du dirigeant. C'est un outil qui aide l'organisation à se légitimer dans son environnement institutionnel.

<sup>211</sup> Les théories de Jurgen Habermas, d'Anthony Giddens ou de Bruno Latour sont elles aussi utilisées pour expliquer et comprendre le contrôle de gestion et ses effets (Baxter et Chua, 2003). Pour l'instant moins étudiées, elles ne sont pas abordées ici. Pour une approche novatrice en la matière, le lecteur peut se référer aux travaux de Chevalier-Kuszla (1997)

Comme bien souvent dans les sciences sociales (Boudon, 1979), les niveaux explicatifs obtenus ne permettent cependant pas de présumer un déterminisme absolu en la matière. Ils mettent en évidence des situations plus probables que d'autres. En l'occurrence, la théorie de la contingence explique aussi une partie des pratiques. Les périodes de recherche d'efficience (*fit*) alternent avec les périodes de recherche de légitimité.



## **Conclusion générale**

L'objet de cette thèse était d'apporter des éléments de compréhension et d'explication de la diversité des pratiques budgétaires dans les entreprises françaises. Nous avons montré que cette variété s'explique, en partie, par la nécessité de faire correspondre ces pratiques à la technologie, l'organisation, la stratégie et l'incertitude de l'environnement. Elle s'explique aussi et surtout par la diversité des environnements institutionnels dans lesquels les organisations évoluent.

### **Apports et limites**

Ce travail de recherche avait comme objectif de proposer un modèle de représentation et de mesure du processus budgétaire, une typologie et enfin, une explication de la diversité des pratiques budgétaires. A ce titre, les principales contributions de la thèse sont au nombre de trois.

Premièrement, nous avons proposé un modèle de représentation et de mesure des pratiques budgétaires. En effet, bien qu'un nombre important de recherches aient été menées sur le budget, peu d'entre elles se sont intéressées au processus budgétaire dans son ensemble. Le budget est donc généralement appréhendé soit sous l'angle de la participation budgétaire, soit sous celui de l'évaluation budgétaire. La recherche exploratoire réalisée indiquait que d'autres dimensions devaient être prises en compte. Ainsi, les pratiques budgétaires se différencient également par le mode de négociation, la difficulté des objectifs budgétaires, l'importance accordée au suivi des écarts, le niveau de flexibilité du budget, l'implication de la direction dans le processus, son niveau de détail et de formalisation. Ensuite, une revue des échelles de mesure proposées dans la littérature, menée de concert avec l'étude exploratoire, a permis de proposer un modèle de mesure.

Les données recueillies par questionnaire auprès de 286 directeurs administratifs et financiers et contrôleurs de gestion ont permis d'améliorer le modèle de mesure initial. En effet, les analyses statistiques réalisées montrent que certaines dimensions retenues initialement recouvrent, en réalité, deux dimensions : la flexibilité du budget peut passer par la révision ou la re-prévision et l'évaluation budgétaire peut se traduire par une simple évaluation et / ou par une attribution de sanctions et de récompenses. Le modèle final de représentation du processus budgétaire est donc composé de onze dimensions. En outre, sur le plan méthodologique, un soin particulier a été porté à la vérification de la validité et de la fiabilité des échelles. Les analyses factorielles exploratoires et confirmatoires réalisées permettent ainsi de proposer des échelles de mesure qui ont des propriétés statistiques acceptables pour mesurer les phénomènes qu'elles sont censées représenter.

Deuxièmement, cette recherche a permis de mettre en évidence la diversité des pratiques budgétaires des entreprises françaises et de construire une typologie de ces pratiques. Certaines des représentations les plus communément partagées sur le budget -souvent véhiculées dans les manuels- ne se retrouvent pas dans les pratiques. Ainsi, dans plus de 50% des entreprises, le budget n'est pas réalisé suite à des plans d'actions. Concernant l'évaluation budgétaire, celle-ci ne semble pas être la norme. Seuls 45% des répondants sont d'accord ou plutôt d'accord avec le fait que, dans leur entreprise, « la performance des responsables opérationnels est d'abord jugée sur leur capacité à atteindre leurs objectifs budgétaires ».

Le croisement de ces onze dimensions permet de construire, par une classification ascendante hiérarchique, une typologie distinguant cinq styles budgétaires : budget strict, budget diagnostique, budget interactif, budget souple et budget indicatif. Ces styles budgétaires sont liés à des rôles et critiques distincts. La réalisation de cette typologie apporte des résultats sur trois points :

- Elle montre que si les typologies d'Anthony (1965 ; 1988) et de Simons (1990 ; 1995a ; 1995b) ne sont pas identiques, elles ne sont pas non plus contradictoires. Les différences entre ces typologies s'expliquent par le fait que les deux auteurs s'intéressent à des dimensions différentes du processus budgétaire.
- Elle réfute l'hypothèse émise par Arwidi et Samuelson (1993), selon laquelle la multiplication des rôles alloués au budget serait la cause des critiques qui sont formulées à son égard. Nous notons en effet que, dans le groupe « budget interactif », le budget est utilisé à la fois comme outil de management et comme outil stratégique et fait pourtant l'objet de peu de critiques<sup>212</sup>. En revanche, le budget est très critiqué dans le groupe « budget diagnostique », où il est uniquement utilisé pour responsabiliser, motiver et contractualiser.
- Elle suggère que, quelle que soit l'utilisation qui en est faite et le rôle qui lui incombe, le budget est peu critiqué dès lors que la participation des opérationnels et l'implication de la direction sont importantes. Il semblerait donc que le budget est d'autant plus accepté qu'il est perçu comme un outil de discussion, d'échange voire de socialisation des individus dans l'organisation.

Troisièmement, l'étude des pratiques budgétaires dans leur contexte permet de proposer un modèle explicatif de la diversité des pratiques budgétaires. Huit déterminants de l'environnement interne et externe à l'entreprise sont ainsi étudiés : la taille, la complexité de la technologie, l'organisation, la formation du dirigeant, la stratégie, l'incertitude de l'environnement, l'appartenance à un groupe et le type d'actionnaire. Trois déterminants, pourtant peu discutés dans la littérature, semblent jouer un rôle majeur : le style de gestion de groupe, le type d'actionnariat et l'origine professionnelle des dirigeants.

---

<sup>212</sup> On rappellera que le niveau des rôles et critiques associés au budget a été collecté auprès de directeurs administratifs et financiers et non auprès de managers. Les conclusions avancées ici souffrent donc de ce biais.

Une revue de littérature portant sur les approches néo-institutionnelles, marxistes et foucaaldiennes du budget suggère des explications alternatives aux approches fonctionnalistes des pratiques budgétaires. Ces approches mettent en évidence des fonctions latentes du budget : légitimation de l'organisation, aliénation des travailleurs et discipline. Les données collectées durant la phase exploratoire suggèrent l'importance de l'une de ces fonctions latentes : la légitimation. Il est en effet apparu que, dans certaines organisations, le processus budgétaire était largement perturbé par ce que les parties prenantes externes en attendaient. Le niveau d'explication des cadres contingents et néo-institutionnels a donc été comparé afin de voir dans quelle mesure les considérations d'efficacité et de légitimité structurent les pratiques budgétaires. Le test statistique du pouvoir explicatif relatif de la théorie de la contingence et de la théorie néo-institutionnelle indique un niveau d'explication des pratiques budgétaires par l'environnement institutionnel plus élevé que par l'environnement technique.

Ce résultat nous a conduit à mettre en avant le rôle de légitimation du budget et le fait qu'il est aussi un mythe rationnel. Ainsi, les entreprises cotées en bourse ou appartenant à un groupe doivent obligatoirement réaliser un contrôle budgétaire (suivi des écarts, évaluation budgétaire). Les entreprises appartenant à un actionnaire institutionnel doivent fournir de nombreuses re-prévisions et ce, quel que soit leur environnement technique. On ne peut cependant rejeter totalement l'explication par l'efficacité : dans une certaine mesure, les dirigeants adaptent leur processus budgétaire à leur « environnement technique » (technologie, incertitude de l'environnement, organisation et stratégie).

Cette recherche souffre cependant de limites d'ordre méthodologique et d'ordre théorique.

Au niveau méthodologique, deux reproches peuvent être formulés à l'égard de la constitution de l'échantillon. Cet échantillon n'est pas aléatoire et il est composé de l'ensemble des directeurs financiers et des contrôleurs de gestion appartenant à une association professionnelle et ayant accepté de répondre à ce questionnaire. La grande diversité des secteurs et tailles des organisations représentées dans notre échantillon laisse cependant espérer une certaine validité externe de l'échantillon. D'autre part, le questionnaire a été administré à des contrôleurs de gestion et des directeurs administratifs et financiers. On peut douter du fait que les réponses de managers eurent été exactement les mêmes. Néanmoins, la proximité des personnes interrogées avec la direction permet de limiter ce biais.

Il faut aussi noter que les mesures retenues, si elles ont été validées statistiquement, demandent à être améliorées et testées sur d'autres échantillons. Les échelles étant assez rares dans ce domaine en France, elles résultent, pour une large part, de nos réflexions et sont à ce titre des « tentatives ». Le travail de réplication apparaît donc indispensable pour assurer la pertinence de ces échelles (Evraert, 2000).

Au niveau théorique, on peut reprocher à cette thèse de proposer une explication à partir de l'observation de la diversité des pratiques en coupe instantanée. Nous avons « construit » notre compréhension des choix réalisés par les entreprises et les dirigeants à partir de l'étude exploratoire et des théories mobilisées. Les hypothèses posées ont ensuite été testées. La validation de ces hypothèses a permis de juger de la pertinence de la théorie retenue. Cependant, d'autres explications auraient pu correspondre aux mêmes corrélations. Pour s'assurer de la validité de l'explication, des études longitudinales seraient nécessaires.

Une telle recherche permettrait aussi d'identifier les situations dans lesquelles la poursuite de l'efficacité prime sur la contrainte de légitimité, et inversement. Cette analyse suggère des perspectives possibles de recherche à l'issue de ce travail.

### **Contributions managériales**

Le contrôle de gestion, comme l'ensemble des disciplines de la gestion, est un art pratique. A ce titre, la connaissance analytique dans le domaine doit être transférable en connaissance utile (Padioleau, 2004). Il nous semble donc indispensable, avant de finir cette thèse, d'en souligner les apports managériaux.

Une première contribution managériale est de mettre en évidence la diversité des modèles budgétaires possibles avec leurs avantages et leurs limites et permettre ainsi aux contrôleurs de gestion et aux managers d'envisager d'autres styles budgétaires<sup>213</sup>.

Un second apport réside dans l'éclairage que nos résultats peuvent apporter à des questions récurrentes dans le domaine du contrôle de gestion. Les éléments théoriques et empiriques collectés permettent en effet de questionner les propositions émises par le CAM-I<sup>214</sup> concernant le budget. Au sein de ce consortium, depuis la fin des années 1990, deux groupes de travail proposant des alternatives au contrôle budgétaire traditionnel se sont développés : « le budget à base d'activité » (*Activity Based Budgeting- ABB*) et le « *Beyond Budgeting* »<sup>215</sup>.

Leurs propositions s'articulent autour de quatre interrogations récurrentes à l'égard du budget : la question de l'évaluation et de la motivation, la question du lien entre contrôle, opérations et stratégie et la question de l'horizon temporel de la prévision et du contrôle. Pour chacun de ces thèmes, nous mettons en regard les préconisations du CAM-I avec nos résultats.

---

<sup>213</sup> Un compte rendu des résultats a été envoyé aux répondants. Les retours et discussions qui ont suivi suggèrent, qu'effectivement, cette mise en évidence de différents styles permet aux praticiens, par comparaison, de s'interroger sur les avantages et inconvénients de leurs pratiques.

<sup>214</sup> Consortium for Advanced Manufacturing-International

<sup>215</sup> L'annexe 8.1 présente les propositions de ces deux courants.

## Utiliser les données budgétaires pour mesurer la performance ?

Comment évaluer les managers ? Faut-il utiliser le budget dans cette évaluation ? Faut-il lier le budget à un système de sanctions / récompenses ?

Les manuels préconisent, en général, de lier le budget à l'évaluation et à l'attribution de sanctions / récompenses (voir par exemple Horngren *et al.*, 2002). Or, Hope et Fraser (2003c), déconseillent de lier budgets et primes, car cela conduirait à des comportements non éthiques<sup>216</sup>. Ils déplorent « qu'en dépit de centaines de recherches au cours de ces cinquante dernières années qui montrent que la motivation extrinsèque ne fonctionne pas, la plupart des dirigeants restent convaincus que les incitations financières sont la clé d'une meilleure performance » (Hope et Fraser, 2003b, p. 108). Hope et Fraser proposent donc de mettre en place « des contrats d'amélioration relative avec sagesse (*hindsight*) » (2003b, p. 109), c'est-à-dire de procéder à une évaluation par les pairs, par comparaison entre entités ou avec le passé, et sur des mesures claires et simples. Cette évaluation doit être identique pour les personnes qui travaillent en interdépendance et elle doit être juste (Hope et Fraser, 2003b)<sup>217</sup>. Néanmoins, ce style d'évaluation semble rendre perplexes les théoriciens de l'agence qui doutent « de sa faisabilité en pratique » (Hansen *et al.*, 2003, p. 106).

Notre enquête souligne une grande diversité des choix des entreprises françaises en ce qui concerne l'utilisation du budget pour évaluer la performance. Dans la pratique, il semble possible de prendre en compte le budget dans l'évaluation de la performance sans le lier mécaniquement à l'attribution de primes.

L'évaluation de la performance et l'attribution de primes en fonction du budget sont liées positivement aux rôles de management du budget (évaluer, responsabiliser, motiver et communiquer). Toutefois, l'idée, reprise par le courant « *Beyond Budgeting* » mais largement inspirée du courant *behavioriste*, selon laquelle l'évaluation et la rémunération budgétaires sont à l'origine des critiques du budget n'est pas confirmée par les données recueillies. Il n'existe aucune corrélation entre le niveau de critique et l'évaluation. La typologie réalisée permet cependant de préciser ce résultat : lorsque le budget est utilisé uniquement pour évaluer les managers et leur attribuer des primes, le niveau de critique est élevé.

<sup>216</sup> Jensen (2001), propose une solution simple à ce problème. Afin de limiter les effets pervers du budget, il préconise de remplacer l'attribution du bonus en fonction de l'atteinte d'un objectif budgétaire par une prime variable en fonction du niveau de résultat atteint (système linéaire de bonus). Il admet, sans pour autant en tirer toutes les conséquences que sa proposition ne résout pas le problème : « Puisque la paye augmente avec le résultat, les managers malhonnêtes pourraient continuer à mentir à propos des chiffres pour augmenter leur bonus. C'est, bien sûr, un risque que les entreprises doivent prendre en compte. Un système linéaire de bonus ne réduit pas le besoin de bons systèmes de contrôle et de dirigeants attentifs » (Jensen, 2001, p. 98).

Cette remarque (qui n'influence pas la suite de son raisonnement) nous semble appeler deux commentaires. Le premier est que les managers qui jouent sur les chiffres sont vus comme des tricheurs. Ils sont jugés d'un point de vue moral, sans que la question des raisons de leur comportement soit évoquée ni résolue. La seconde est que le système de contrôle proposé par Jensen induit lui-même des effets pervers qu'il faut contrôler... Une bonne gouvernance est-elle celle qui conduit à multiplier les contrôleurs des contrôleurs ?

<sup>217</sup> Les exemples qu'ils donnent ne semblent cependant pas toujours correspondre à ce modèle. Ainsi, Rhodia continue d'évaluer ses managers pour partie sur des résultats financiers (Berland, 2002a).

Par ailleurs, l'étude des déterminants montre que l'évaluation et la rémunération budgétaires sont liées à la cotation en bourse, à l'appartenance de l'entreprise à un groupe, au type d'actionnaire et à l'orientation financière du dirigeant. Dans ces contextes, la mise en place d'une évaluation et d'une rémunération budgétaires semble obligatoire. Ce sont des mythes rationnels, symboles d'une bonne gestion. D'ailleurs, lorsque l'entreprise appartient à un groupe, plus elle est évaluée par celui-ci en fonction de critères financiers, plus les managers sont évalués sur la base du budget : apparaît alors un « effet contagion »<sup>218</sup>.

Certaines entreprises parviennent à adapter ces règles et à mettre en place des budgets qui sont utiles et peu critiqués, tandis que d'autres, sous la contrainte, en font un outil disciplinaire et porteur d'effets pervers.

### **Lier les budgets à des plans d'action ?**

Comment articuler le budget et la planification opérationnelle ou stratégique ? Faut-il expliciter le contenu opérationnel avant de construire le budget ?

Otley (1999, p. 371) affirme que « le budget n'accorde pas assez d'attention à la manière dont les résultats doivent être atteints ». Cette critique est reprise par les promoteurs du budget à base d'activité et du « *Beyond Budgeting* ».

L'analyse descriptive des données collectées permet de constater que la majorité des entreprises françaises ne font, en effet, pas de plans d'action préalablement au budget. Pourtant la réalisation de plans d'action est liée à tous les rôles du budget et permet de diminuer toutes les critiques. Les plans d'action seraient ainsi la clé pour faire du budget un outil utile et peu critiqué.

L'analyse des déterminants indique que la réalisation de plans d'action est liée à la complexité de la technologie et à la stratégie. Elle est aussi fonction du style de gestion de groupe et de la dépendance organisationnelle vis-à-vis du siège. Plus surprenant, la réalisation de plans d'action est plus fréquente dans les entreprises dirigées par un financier. Ceci ne signifierait-il pas une vue plus mécanique du management chez ces derniers ? En effet, si le plan d'action est construit avant le budget, cela implique que l'on sait exactement ce dont chacun a besoin. La décentralisation perd alors son sens. Dans ce cas, pourquoi réaliser un contrôle par les résultats ? Une liste des tâches et un budget de dépenses suffisent. Cette dernière remarque nous invite à relativiser l'intérêt des plans d'action. Ils permettent, certes de prévoir, mais accordent-ils la marge de manœuvre indispensable aux managers pour faire face aux aléas ?

---

<sup>218</sup> Le problème de l'évaluation est lié au niveau de difficulté des objectifs. Hope et Fraser (2003c) soutiennent l'idée que des objectifs trop difficiles conduisent à des catastrophes. L'enquête réalisée montre qu'en moyenne les objectifs budgétaires sont atteints 80% du temps. Il faut noter que le fait de considérer les objectifs comme difficiles *a priori*, ne signifie pas qu'ils seront rarement atteints *a posteriori* (ces deux dimensions sont peu corrélées dans notre étude). Il est tout à fait surprenant de noter que les entreprises dans lesquelles le budget semble être l'outil central de discussion (budget interactif) sont aussi celles dans lesquelles le budget est atteint le plus souvent. A l'inverse, les entreprises dans lesquelles le budget est peu important atteignent rarement leurs objectifs budgétaires. En outre, les objectifs sont d'autant plus souvent atteints que l'entreprise appartient à un groupe : l'appartenance à un groupe impliquerait une obligation absolue de faire ce qui est prévu.

## Rendre les budgets plus flexibles ?

Le budget annuel peut-il encore être pertinent dans un environnement qui serait de plus en plus incertain ? Faut-il adopter des budgets roulants (*rolling forecasts*) ?

Les promoteurs de la gestion sans budget pensent que « les budget roulants sont des facteurs clés du processus d'adaptation » (Hope et Fraser, 2003a, p. 191). Anthony (1965, p. 29) souligne, pour sa part, que l'on ne peut jamais aller aussi vite que l'environnement. Pour cette raison, les réalisations ne doivent pas nécessairement coller au plan. Sur un autre registre, Cooper (1983) rappelle judicieusement que l'entreprise construit partiellement son environnement. De ce fait, les systèmes de contrôle peuvent contribuer à un sentiment de forte incertitude de l'environnement.

Notre enquête indique que les objectifs peuvent être changés pendant l'année dans 46% des entreprises et que 70% des entreprises font au moins deux re-prévisions.

Le sentiment des contrôleurs de gestion sur les révisions / re-prévisions est mitigé. En effet, changer constamment les objectifs budgétaires des managers revient à ne pas leur laisser le temps de réaliser leur contrat. C'est également perdre une référence annuelle rassurante (Gignon-Marconnet, 2003). La solution extrême qui constituerait à s'arrêter de prévoir semble de manière générale rejetée :

*« Le processus d'élaboration du budget, devient de plus en plus délicat car l'environnement est de moins en moins prévisible. Mais, dans la tempête et le brouillard une bonne carte et un compas donnent plus de chance d'arriver à bon port qu'en fonçant tête baissée » (DCG, ingénierie)*

On retrouve ici un dilemme classique, mis en évidence par Hopwood (1974a) : l'entreprise a d'autant plus besoin des prévisions que son environnement est incertain.

L'examen des corrélations obtenues indique que le niveau de re-prévisions est lié à l'incertitude sur le niveau des ventes, mais aussi à l'appartenance à un groupe, au type d'actionnariat et au fait que ce groupe évalue les résultats de l'entreprise sur une base financière. Les entreprises cotées ou qui appartiennent à un investisseur institutionnel font nettement plus de re-prévisions que les autres : elles doivent s'adapter à des demandes d'information des actionnaires. Ainsi, les re-prévisions peuvent être une aide au pilotage ou une contrainte imposée par les actionnaires et donnant un travail inutile aux contrôleurs de gestion.

Les deux groupes du CAM-I semblent mettre le budget au centre de la discussion entre les opérationnels et la direction. Nos résultats confirment les bienfaits que peut avoir le « rituel budgétaire » en termes de communication interne (Zrihen, 2002). Toute la difficulté réside dans la capacité à faire participer la hiérarchie et les opérationnels à tous les niveaux et à déceler les environnements dans lesquels il est pertinent de centrer l'attention de tous sur cet outil.

Quel crédit accorder à la « gestion sans budget » ? Est-ce une de ces modes si courantes dans le monde du management (Abrahamson et Fairchild, 1999) ?

Les critiques formulées par les promoteurs de ce courant sont dirigées contre le budget contractuel et rigide. Or, nos résultats indiquent que le budget ne prend pas toujours cette forme. De plus, il semble que certains dispositifs budgétaires de type contractuel (tels que les budgets strict et interactif) apportent satisfaction. De ce fait, les contrôleurs de gestion sont parfois sceptiques vis-à-vis de la « gestion sans budget » :

*« La complexité de l'environnement oblige les managers à raisonner de manière complexe et non à balayer cette complexité en se réfugiant derrière la réponse simpliste : le budget ne sert plus à rien. Comment mobiliser des leviers de financements pour faire adhérer les actionnaires et les personnels internes de l'entreprise si les objectifs stratégiques ne sont ni chiffrés et ni évalués pour traduire opérationnellement les plans d'actions ? » (Directeur du contrôle de gestion, Assurance)*

La contradiction entre les impératifs financiers et les besoins des opérationnels appelle des réponses nuancées plutôt que des solutions simplistes ou mécanistes. Des modèles trop rigides ou trop lâches produisent les uns comme les autres des effets pervers.

\* \*  
\*

« Pourquoi le contrôle de gestion existe-t-il encore ? » (Bouquin, 1996), « qui a besoin du budget ? » (Hope et Fraser, 2003c). La réponse à ces questions n'est pas simple car les rôles joués par le budget sont multiples et parfois inattendus. Nous avons montré que l'environnement institutionnel structure largement le processus budgétaire mis en place dans les entreprises. Cela ne facilite pas toujours l'adéquation de celui-ci aux besoins de pilotage de l'entreprise. Le développement de la gouvernance d'entreprise et la mise en place des normes IAS devraient accroître l'emprise des actionnaires sur les organisations. Sauront-ils leur laisser les marges de manœuvre nécessaires ?

## Bibliographie

- Abernethy, M. A. & Brownell, P. (1999), "The role of budgets in organizations facing strategic change: an exploratory study", *Accounting, Organizations and Society*, vol. 24, n° 3, 1999, p. 189-204.
- Abernethy, M. A. & Chua, W. F. (1996), "A field study of control system "redesign": the impact of institutional processes on strategic choice", *Contemporary Accounting Research*, vol. 13, n° 2, p. 569-606.
- Abernethy, M. A. & Guthrie, C. H. (1994), "An empirical assessment of the fit between strategy and management information systems design", *Accounting and Finance*, vol. 33, p. 43-66.
- Abrahamson, E. & Fairchild, G. (1999), "Management fashion: lifecycles, triggers, and collective learning processes", *Administrative Science Quarterly*, vol. 44, p. 708-740.
- Alam, M. (1997), "Budgetary process in uncertain contexts: a study of state-owned enterprises in Bangladesh", *Management Accounting Research*, vol. 8, p. 147-167.
- Allison, G. T. (1971), *Essence of decision: explaining the Cuban missile crisis*, Boston, Harper Collins Publisher.
- Anderson, P. (1995), "Technology", In N. Nicholson (ed.), *The Blackwell Encyclopedic Dictionary of Organizational Behavior*, Cambridge, Massachusetts, Blackwell, p. 557-560.
- Angot, J. & Milano, P. (1999), "Comment lier concepts et données?" In R.-A. Thiétart (ed.), *Méthodes de recherche en management*, Paris, Dunod, p. 169-187.
- Ansari, S. L. & Bell, J. (1991), "Symbolism, collectivism and rationality in organizational control", *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, vol. 4, n° 2, p. 4-27.
- Ansari, S. L. & Euske, K. J. (1987), "Rational, rationalizing, and reifying uses of accounting data in organizations", *Accounting, Organizations and Society*, vol. 12, n° 6, p. 549-570.
- Anthony, R. N. (1960), "Distinguishing Good from Not-so-Good Accounting Research, *Proceedings of 22nd Annual Institute on Accounting*, p.65-74, Columbus, Ohio State University", In R. H. Ashton (ed.), *The Evolution of Behavioral Accounting Research*, New York, Garland, 1984, p. 41-50.
- Anthony, R. N. (1965), *Planning and control systems: a framework for analysis*, Boston, Harvard Business School.
- Anthony, R. N. (1988), *The Management Control Function*, Boston, The Harvard Business School Press. Trad. franç. *La fonction contrôle de gestion*, Paris, Publi-Union, 1993.
- Anthony, R. N., Dearden, J. & Govindarajan, V. (1992), *Management control systems*, Homewood, Illinois, Irwin, 7th edition.
- Anthony, R. N. & Govindarajan, V. (1998), *Management control systems*, Homewood, Illinois, Irwin, McGraw-Hill, 9th edition.
- Anthony, R. N. & Govindarajan, V. (2003), *Management control systems*, New York, McGraw-Hill, 11th edition.
- Argyris, C. (1952), *The Impact of Budgets on People*, New York, School of Business and Public Administration, Cornell University.
- Argyris, C. (1953), "Human problems with budgets", *Harvard Business Review*, vol. 31, n° 1, p. 97-110.

- Armstrong, P. (1985), "Changing management control strategies: The role of competition between accountancy and other organisational professions", *Accounting, Organizations and Society*, vol. 10, n° 2, p. 129-148.
- Armstrong, P. (2000), "Accounting for insecurity", *Critical Perspectives on Accounting*, vol. 11, p. 383-406.
- Armstrong, P., Marginson, P., Edwards, P. & Pucell, J. (1996), "Budgetary control and the labour force: Findings from a survey of large British companies", *Management Accounting Research*, vol. 7, p. 1-23.
- Aron, R. (1967), *Les étapes de la pensée sociologique*, Collection Tel, Paris, Gallimard.
- Arrow, K. J. (1964), "Control in large organizations", *Management Science*, vol. 10, n° 3, p. 397-408.
- Arwidi, O. & Samuelson, L. A. (1993), "The development of budgetary control in Sweden - a research note", *Management Accounting Research*, vol. 4, p. 93-107.
- Bacharach, S. B. & Mundell, B. (2000), "Logics of transaction and regime change in the capital markets: from social to financial accountability", *Research in the sociology of organizations*, vol. 17, p. 267-339.
- Baillargeon, J. (2003a), *L'analyse en composantes principales*, Note de cours UQTR (disponible en ligne : <http://www.uqtr.ca/cours/srp-6020/acp/acp.pdf>).
- Baillargeon, J. (2003b), *L'analyse factorielle exploratoire*, Note de cours UQTR (disponible en ligne : <http://www.uqtr.ca/cours/srp-6020/afe/afe.pdf>).
- Baiman, S. (1990), "Agency research in managerial accounting: a second look", *Accounting, Organizations and Society*, vol. 15, n° 4, p. 341-371.
- Barrett, M. E. & Fraser, L. B. (1977), "Conflicting Roles in Budgeting for Operations", *Harvard Business Review*, July-August, p. 136-147. Repris et trad. dans "Les contradictions du contrôle budgétaire", Harvard-L'Expansion, été 1978, p. 110-119.
- Basu, O. N., Dirsmith, M. W. & Gupta, P. P. (1999), "The coupling of the symbolic and the technical in an institutionalized context: the negotiated order of the GAO'S audit reporting process", *American Sociological Review*, vol. 64, p. 506-526.
- Batsch, L. (2002), *Le capitalisme financier*, Repère, Paris, La découverte.
- Baumard, P., Donada, C., Ibert, J. & Xuereb, J.-M. (1999), "La collecte des données et la gestion de leurs sources", In R.-A. Thiétart (ed.), *Méthodes de recherche en management*, Paris, Dunod, p. 224-256.
- Baxter, J. & Chua, W. F. (2003), "Alternative management accounting research-whence and whither", *Accounting, Organizations and Society*, vol. 28, n° 2-3, p. 97-126.
- Becker, H. S. (2002), *Les ficelles du métier. Comment conduire sa recherche en sciences sociales*, Guides Repères, Paris, La découverte. Trad. franç. *Tricks of the Trade. How to Think about Your Research While You're Doing It*, Chicago, The University of Chicago Press, 1998.
- Becker, S. & Green, D. J. (1962), "Budgeting and employee behavior", *The Journal of Business*, vol. 35, p. 392-402.
- Belkaoui (1989), *Behavioral Accounting: the research and practical issues*, New York, Quorum Books.
- Berland, N. (1997), "La naissance du contrôle budgétaire en France (1930-1960) : rôle des consultants, apprentissage organisationnel et jeu des acteurs chez Pechiney et Saint Gobain", *Comptabilité-Contrôle- Audit*, vol. 3, n° 2, p. 5-22.
- Berland, N. (1998), "A quoi sert le contrôle budgétaire?" *Finance, Contrôle, Stratégie*, vol. 2, n° 3, p. 5-24.

- Berland, N. (1999), *L'histoire du contrôle budgétaire en France. Les fonctions du contrôle budgétaire, influences de l'idéologie, de l'environnement et du management stratégique*, thèse pour l'obtention du titre de docteur ès sciences de gestion, Paris, Université Paris Dauphine.
- Berland, N. (2000), "Fonctions du contrôle budgétaire et turbulence", *21ème congrès de l'Association Française de Comptabilité*, Angers.
- Berland, N. (2002a), "Comment peut-on gérer sans budget?" *23ème congrès de l'Association Francophone de Comptabilité*, Toulouse.
- Berland, N. (2002b), Enquête : êtes vous satisfait de votre budget ?, Faculté Jean Monnet.
- Berland, N. (2004), *Mesurer et piloter la performance*, Formation finance, Paris, Editions de la performance.
- Berland, N. & Boyns, T. (2002), "The development of budgetary control in France and Britain from the 1920s to the 1960s: a comparison", *The European Accounting Review*, vol. 11, n° 2, p. 329-356.
- Berland, N. & Chiapello, E. (2004), "Le rôle des réformateurs sociaux dans la diffusion de nouvelles pratiques de gestion: le cas du contrôle budgétaire en France (1930-1960)", *Comptabilité, Contrôle, Audit*, n° thématique, p. 133-160.
- Berry, A. J., Capps, T., Cooper, D. J., Ferguson, P., Hopper, T. & Lowe, E. A. (1985), "Management control in an area of the NCB: rationales of accounting practices in a public enterprise", *Accounting, Organizations and Society*, vol. 1, p. 3-28.
- Berry, A. J. & Otley, D. T. (1975), "The aggregation of estimates in hierarchical organizations", *Journal of Management Studies*, May, p. 175-193.
- Berry, M. (1983), *Une technologie invisible? L'impact des instruments de gestion sur les systèmes humains*, Paris, Publication du Centre de Recherche en Gestion de l'école polytechnique.
- Bescos, P.-L., Cauvin, E., Langevin, P. & Mendoza, C. (2003), "Critiques du budget: une approche contingente", *24ème congrès de l'Association Francophone de Comptabilité*, Louvain La Neuve, Belgique.
- Birnberg, J. G. (1972), "Discussion of The relationship between managers' budget-oriented behavior and selected attitude, position, size and performance measures", *Journal of Accounting Research*, Supplement: Empirical Studies in Accounting, p. 210-214.
- Birnberg, J. G. & Snodgrass, C. (1988), "Culture and control: A field study", *Accounting, Organizations and Society*, vol. 13, n° 5, p. 447-464.
- Blanchette, D., Pilote, C. & Cadieux, J. (2002), *Managers' moral evaluation of budgetary slack creation*, Working Paper.
- Bluedorn, A. C. (1993), "Pilgrim's progress: trends and convergence in research on organizational size and environments", *Journal of Management*, vol. 19, n° 2, p. 163-191.
- Boland, J., Richard J. & Pondy, L. R. (1986), "The micro dynamics of a budget-cutting process: Modes, models and structure", *Accounting, Organizations and Society*, vol. 11, n° 4-5, p. 403-422.
- Boudon, R. (1979), *La logique du social. Introduction à l'analyse sociologique*, Collection Pluriel, Paris, Hachette.
- Boudon, R. (1999), *Le sens des valeurs*, Quadrige, Paris, Presses Universitaires de France.
- Bouquin, H. (1996), "Pourquoi le contrôle de gestion existe-t-il encore ?" *Gestion (Canada)*, vol. 21, n° 3, p. 97-103.

- Bouquin, H. (1998), *Le contrôle de gestion pousse-t-il les managers à des comportements irresponsables?*, Paris, Cahier de recherche du CREFIGE, Université Paris Dauphine, n° 9801.
- Bouquin, H. (2000a), "Contrôle et stratégie", In B. Colasse (ed.), *Encyclopédie de comptabilité, contrôle de gestion et audit*, Paris, Economica, p. 533-546.
- Bouquin, H. (2000b), "Du contrôle de gestion au pilotage", *Expansion Management Review*, Septembre, p. 58-66.
- Bouquin, H. (2001), *Le contrôle de gestion*, Gestion, Paris, PUF, 5ème édition mise à jour.
- Bourdieu, P. (1994), *Raisons pratiques. Sur la théorie de l'action*, Essais, Paris, Editions du Seuil.
- Briers, M. & Hirst, M. (1990), "The role of budgetary information in performance evaluation", *Accounting, Organizations and Society*, vol. 15, n° 4, p. 373-398.
- Broadbent, M. & Cullen, J. (1995), "Divisional control", In A. J. Berry, J. Broadbent & D. Otley (Eds.), *Management control: theories, issues and practices*, Houndmills, MacMillan.
- Brownell, P. (1982), "The role of accounting data in performance evaluation, budgetary participation, and organizational effectiveness", *Journal of Accounting Research*, vol. 20, p. 12-27.
- Brownell, P. (1983), "The motivational impact on Management By Exception in a budgetary context", *Journal of Accounting Research*, vol. 21, n° 2, p. 456-472.
- Brownell, P. (1985), "Budgetary systems and the control of functionally differentiated organizational activities", *Journal of Accounting Research*, vol. 23, p. 502-512.
- Brownell, P. (1997), "Budgetary Participation", In R. Abdel-Khalik (ed.), *The Blackwell Encyclopedic Dictionary of Accounting*, Cambridge, Massachusetts, Blackwell, p. 55-56.
- 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*, vol. 16, n° 8, p. 693-703.
- Brownell, P. & Hirst, M. K. (1986), "Reliance on accounting information, budgetary participation and task uncertainty: test of a three-way interaction", *Journal of Accounting Research*, p. 241-249.
- Brownell, P. & Merchant, K. A. (1990), "The budgetary and performance influences of product standardisation and manufacturing process automation", *Journal of Accounting Research*, vol. 28, n° 2, p. 388-397.
- Bruggeman, W. & Van der Stede, W. A. (1993), "Fitting management control systems to competitive advantage", *British Journal of Management*, vol. 4, n° 205-218.
- Brunce, P., Fraser, R. & Woodstock, L. (1995), "Advanced budgeting: a journey to advanced management systems", *Management Accounting Research*, vol. 6, p. 253-265.
- Bruns, W. J. & Waterhouse, J. H. (1975), "Budgetary control and organizational structure", *Journal of Accounting Research*, vol. 33, n° supplement, p. 101-129.
- Buchko, A. (1994), "Conceptualization and measurement of environmental uncertainty: an assesment of the Miles and Snow perceived environmental uncertainty scale", *Academy of Management Journal*, vol. 37, n° 2, p. 410-425.
- Bungay, S. & Goold, A. (1991), "Creating a strategic control system", *Long Range Planning*, vol. 24, n° 3, p. 32-39.
- Burchell, S., Clubb, C., Hopwood, A., Hughes, J. & Nahapiet, J. (1980), "The roles of accounting in organizations and society", *Accounting, Organizations and Society*, vol. 5, n° 1, p. 5-27.

- Burlaud, A. (2000), "Contrôle et gestion", In B. Colasse (ed.), *Encyclopédie de comptabilité, contrôle de gestion et audit*, Paris, Economica, p. 521-545.
- Burlaud, A. & Simon, C. J. (1997), *Le contrôle de gestion*, Repères, Paris, La découverte.
- Burrell, G. & Morgan, G. (1979), *Sociological paradigms and organizational analysis*, Oxford, Heinemann.
- Calori, R. (2000), "Ordinary theorists in mixed industries", *Organization Studies*, vol. 21, 2000, p. 1031-1057.
- Camilius, J. C. & Grant, J. H. (1980), "Operational planning: the integration of programming and budgeting", *Academy of Management Review*, vol. 5, n° 3, p. 369-379.
- Campbell, A., Goold, A. & Alexander, M. (1995), "The value of the parent company", *California Management Review*, vol. 38, n° 1, p. 79-97.
- Campbell, J. P., Dunnette, M., Lawler, E. E. & Weick, K. (1974), "Theories of motivation", In R. Dubin (ed.), *Human relations in administrations*, New Jersey, Prentice Hall, p. 85-95.
- Campbell-Hunt, C. (2000), "What have we learned about generic competitive strategy? A meta-analysis", *Strategic Management Journal*, vol. 21, p. 127-154.
- Caplan, E. H. (1966), "Behavioral assumptions of management accounting", *The Accounting Review*, vol. 46, p. 496-509.
- Caplan, E. H. (1969), "Behavioral assumptions of management accounting-report of a field study", In W. J. Bruns & D. T. DeCoster (Eds.), *Accounting and its behavioral implications*, New York, McGraw-Hill, p. 131-142.
- Chalos, P. & Poon, M. (2001), "Participative budgeting and performance: A state of the art review and re-analysis", In M. J. Epstein & J. Y. Lee (Eds.), *Advances in Management Accounting*, p. 171-201.
- Chandler, A. D. (1962), *Strategy and structure. Chapters in the history of the industrial enterprise*, Cambridge, Massachusetts, MIT Press. Trad. franç. *Stratégies et structures de l'entreprise*, Paris, Les Editions d'Organisation, 1989.
- Chandler, A. D. (1977), *The Visible Hand. The Managerial Revolution in American Business.*, Cambridge, Massachusetts, The Belknap Press of Harvard University Press. Trad. franç. *La main visible des managers*, Paris, Economica, 1988.
- Chandler, A. D. & Daems, H. (1979), "Administrative coordination, allocation and monitoring: a comparative analysis of the emergence of accounting and organization in the USA and Europe", *Accounting, Organizations and Society*, vol. 4, n° 1/2, p. 2-20.
- Chapman, C. S. (1997), "Reflections on a contingent view of accounting", *Accounting, Organizations and Society*, vol. 22, n° 2, p. 189-205.
- Chattopadhyay, P., Glick, W. H., Miller, C. C. & Huber, G. P. (1999), "Determinants of executive beliefs: comparing functional conditioning and social influence", *Strategic Management Journal*, vol. 20, p. 763-789.
- Chenhall, R. H. (2003), "Management control systems design within its organizational context: findings from contingency-based research and directions for the future", *Accounting, Organizations and Society*, vol. 28, n° 2-3, p. 127-168.
- Chenhall, R. H. & Langfield-Smith, K. (1998), "The relationship between strategic priorities, management techniques and management accounting: an empirical investigation using a systems approach", *Accounting, Organizations and Society*, vol. 23, n° 3, 1998, p. 243-264.
- Chevalier-Kuszla, C. (1997), *Le rôle du contrôle d'organisation dans l'adaptation stratégique : étude comparée de processus de changement de systèmes de contrôle au sein d'entreprises de réseau publiques*, thèse pour l'obtention du titre de docteur ès sciences de gestion, Paris, Paris Dauphine.

- Child, J. (1972a), "Organizational structure and strategies of control: a replication of the Aston studies", *Administrative Science Quarterly*, vol. 17, p. 163-177.
- Child, J. (1972b), "Organizational structure, environment and performance : the role of strategic choice", *Sociology*, vol. 6, p. 1-22.
- Child, J. (1973), "Predicting and understanding organizational structure", *Administrative Science Quarterly*, vol. 18, p. 168-185.
- Churchill, G. A. (1979), "A paradigm for developing better measures of marketing constructs", *Journal of Marketing Research*, vol. 16, p. 64-73.
- Cisia-Ceresta (2001), Spad-Base, aide à l'interprétation, Decisia.
- Coenen-Huther, J. (2003), "Le type idéal comme instrument de la recherche sociologique", *Revue Française de Sociologie*, vol. 44, n° 3, p. 531-547.
- Collins, F., Holzmann, O. & Mendoza, R. (1997), "Strategy, budgeting, and crisis in Latin America", *Accounting, Organizations and Society*, vol. 22, n° 7, 1997/10, p. 669-689.
- Cooper, D. J. (1983), "Tidiness, muddle and things: commonalities and divergencies in two approaches to management accounting research", *Accounting, Organizations and Society*, vol. 8, n° 2/3, p. 269-286.
- Covaleski, M. A. & Dirsmith, M. W. (1983), "Budgeting as a means for control and loose coupling", *Accounting, Organizations and Society*, vol. 8, n° 4, p. 323-340.
- Covaleski, M. A. & Dirsmith, M. W. (1988a), "An Institutional Perspective on Rise, Social Transformation, and Fall of a University Budget Category", *Administrative Science Quarterly*, vol. 33, p. 562-587.
- Covaleski, M. A. & Dirsmith, M. W. (1988b), "The use of budgetary symbols in the political arena: An historically informed field study", *Accounting, Organizations and Society*, vol. 13, n° 1, p. 1-24.
- Covaleski, M. A., Dirsmith, M. W. & Michelman, J. E. (1993), "An institutional theory perspective on the DRG framework, case-mix accounting systems and health-care organizations", *Accounting, Organizations and Society*, vol. 18, n° 1, p. 65-80.
- Covaleski, M. A., Dirsmith, M. W. & Samuel, S. (1996), "Managerial accounting research: The contributions of organizational and sociological theories", *Journal of Management Accounting Research*, vol. 8, n° 1-35.
- Covaleski, M. A., Evans, J. H., Luft, J. L. & Shields, M. D. (2003), "Budgeting research: three theoretical perspectives and criteria for selective integration", *Journal of Management Accounting Research*, vol. 15, p. 3-49.
- Cowton, C. J. & Dopson, S. (2002), "Foucault's prison? Management control in an automotive distributor", *Management Accounting Research*, vol. 13, n° 191-213.
- Crozier, M. & Friedberg, E. (1977), *L'acteur et le système*, Paris, Editions du Seuil.
- Cyert, R. & March, J. G. (1963), *A Behavioral Theory of the Firm*, Englewoods Cliffs, Prentice-Hall. Trad. franç. *Processus de décision dans l'entreprise*, Paris, Dunod, 1970.
- Darpy, D. (1997), *La mesure de la procrastination*, thèse pour l'obtention du titre de docteur ès sciences de gestion, Paris, Université Paris Dauphine.
- Darpy, D. (2001), Construction des échelles, document CEFAG.
- Darpy, D. (2002), "Le report d'achat expliqué par le trait de procrastination et le potentiel de procrastination", *Recherche et Applications en Marketing*, vol. 17, n° 2, p. 1-24.
- Davila, T. (2000), "An empirical study on the drivers of management control systems' design in new product development", *Accounting, Organizations and Society*, vol. 25, n° 4-5, p. 383-409.

- Davis, G. F. & Useem, M. (2002), "Top management, Company directors and Corporate control", In A. Pettigrew, H. Thomas & R. Whittington (Eds.), *Handbook of strategy and management*, Sage, p. 232-258.
- Davis, P. S., Schul, P. L., Babakus, E. & Pedrick, D. (1993), "An examination of the role of market share position in the strategy-performance equation", *Journal of Strategic Marketing*, vol. 1, p. 153-169.
- Dearden, J. (1969), "The case against ROI control", *Harvard Business Review*, May-June, p. 124-135.
- DeCoster, D. T. (1968), "Budget induced pressure and its relationship to supervisory behavior", *Journal of Accounting Research*, Autumn, p. 237-248.
- Deetz, S. (1996), "Describing Differences in Approaches to Organization Science : Rethinking Burrell and Morgan and Their Legacy", *Organization Science*, vol. 7, n° 2, p. 191-207.
- Denis, J.-P. (2000), *Conception d'un système de contrôle du développement du groupe. Architecture et principes ingénieriques.*, thèse pour l'obtention du titre de docteur ès sciences de gestion, Lyon, Université Jean Moulin-Lyon III.
- Denis, J.-P. (2002), "Retour sur les principes d'articulation entre contrôle et stratégie - Une perspective ago-antaégoniste", *11ème congrès de l'AIMS*, Paris.
- Dent, J. F. (1990), "Strategy, organization and control: Some possibilities for accounting research", *Accounting, Organizations and Society*, vol. 15, n° 1-2, p. 3-25.
- Dermer, J. (1975), "The interrelationship of intrinsic and extrinsic motivation", *Academy of Management Journal*, vol. 18, n° 1, p. 125-129.
- Desreumaux, A. (1998), *Théorie des organisations*, Les essentiels de la gestion, Caen, EMS.
- Desreumaux, A. (2004), "Théorie néo-institutionnelle, management stratégique et dynamique des organisations", In I. Huault (ed.), *Institutions et gestion*, Paris, Vuibert, p. 29-47.
- Dess, G. G. & Davis, P. S. (1984), "Porter's (1980) generic strategies as determinant of strategic group membership and organizational performance", *Academy of Management Journal*, vol. 27, n° 3, p. 467-488.
- DFCG-IFOP (1994), Faut-il tuer le budget?, IFOP.
- Dillman, A. D. (1999), *Mail and internet surveys: The Tailored Design Method*, New York, John Wiley & Sons, 2nd éd.
- DiMaggio, P. J. & Powell, W. W. (1983), "The iron cage revisited: institutional isomorphism and collective rationality in organizational fields", *American Sociological Review*, vol. 48, n° 2, p. 147-160.
- DiMaggio, P. J. & Powell, W. W. (1991), "Introduction", In W. W. Powell & P. J. DiMaggio (Eds.), *The New Institutionalism in Organizational Analysis*, Chicago, University of Chicago Press, p. 1-38.
- D'Iribarne, P. (1993), *La logique de l'honneur*, Point Essais, Paris, Seuil.
- Djelic, M.-L. (2001), *Exporting the American Model: the Postwar Transformation of European Business*, Oxford, Oxford University Press, 2ème éd.
- Donaldson, L. (1996), "The normal science of structural contingency theory", In S. R. Clegg, C. Hardy & W. R. Nord (Eds.), *Handbook of organizational theory*, p. 57-76.
- Donner, F. G. (1932), "General Motors Budgetary Control", *The Accounting Review*, vol. 7, n° 1, 30, p. 22.
- Dortier, J. F. (2000), "Comment classer le monde?" *Sciences humaines*, vol. 102, p. 16-20.

- Doty, D. H. & Glick, W. H. (1994), "Typologies as a unique form of theory building: toward an understanding and modeling", *Academy of Management Review*, vol. 19, n° 2, p. 230-250.
- Doty, D. H., Glick, W. H. & Huber, G. P. (1993), "Fit, equifinality and organizational effectiveness: a test of two configurational theories", *Academy of Management Journal*, vol. 36, n° 6, p. 1196-1250.
- Drazin, R. (1995), "Organizational size", In N. Nicholson (ed.), *The Blackwell Encyclopedic Dictionary of Organizational Behavior*, Cambridge, Massachusetts, Blackwell, p. 399-400.
- Drazin, R. & Van de Ven, A. H. (1985), "Alternative forms of fit in contingency theory", *Administrative Science Quarterly*, vol. 30, p. 514-539.
- Drucker-Godard, C., Ehlinger, S. & Grenier, C. (1999), "Validité et fiabilité de la recherche", In R.-A. Thiétart (ed.), *Méthodes de recherche en management*, Paris, Dunod, p. 257-290.
- Duncan, R. B. (1972), "Characteristics of organizational environments and perceived environmental uncertainty", *Administrative Science Quarterly*, vol. 17, p. 313-327.
- Dunk, A. S. (1989), "Budget emphasis, budgetary participation and managerial performance: A note", *Accounting, Organizations and Society*, vol. 14, n° 4, p. 321-324.
- Dunk, A. S. (1990), "Budgetary participation, agreement on evaluation criteria and managerial performance: A research note", *Accounting, Organizations and Society*, vol. 15, n° 3, p. 171-178.
- Dunk, A. S. (1992), "Reliance on budgetary control, manufacturing process automation and production subunit performance: A research note", *Accounting, Organizations and Society*, vol. 17, n° 3-4, p. 195-203.
- Dunk, A. S. (1993), "The effect of budget emphasis and information asymmetry on the relationship between budgetary participation and slack", *The Accounting Review*, p. 400-410.
- Dunk, A. S. & Nouri, H. (1998), "Antecedents of budgetary slack: a literature review and synthesis", *Journal of Accounting Literature*, vol. 17, p. 72-96.
- Durkheim, E. (1937), *Les règles de la méthode sociologique*, Paris, Presses Universitaires de France, 11ème édition, 2002.
- Ekhholm, B.-G. & Wallin, J. (2000), "Is the annual budget really dead?" *The European Accounting Review*, vol. 9, n° 4, p. 519-539.
- Emsley, D. (2000), "Variance analysis and performance: two empirical studies", *Accounting, Organizations and Society*, vol. 25, n° 1, p. 1-12.
- Evraert, S. (2000), "Confiance et comptabilité", In B. Colasse (ed.), *Encyclopédie de comptabilité, contrôle de gestion et audit*, Paris, Economica, p. 461-472.
- Evrard, Y., Pras, B. & Roux, E. (2003), *Market. Etudes et recherches en marketing*, Paris, Dunod, 2ème éd.
- Ewing, D. W. (1990), *Inside the Harvard Business School*, New York, Times Book. Trad. franç. *Au coeur de la Harvard Business School*, Bruxelles, De Boeck Université, 1992.
- Eyraud, C. (2003), "Pour une approche sociologique de la comptabilité", *Sociologie du travail*, vol. 45, p. 491-508.
- Ezzamel, M. (1990), "The impact of environmental uncertainty, managerial autonomy and size on budget characteristics", *Management Accounting Research*, vol. 1, p. 181-197.
- Ezzamel, M. (1994), "Organizational change and accounting: understanding the budgeting system in its organizational context", *Organization studies*, vol. 15, p. 213-240.

- Ezzamel, M., Hoskin, K. W. & Macve, R. H. (1990), "Managing it all by numbers: a review of Johnson & Kaplan Relevance Lost", *Accounting and Business Research*, vol. 20, p. 153-160.
- Feldman, M. S. & March, J. G. (1981), "Information in Organizations as Signal and Symbol", *Administrative Science Quarterly*, vol. 26, p. 171-186.
- Fernandez-Revuelta Perez, L. & Robson, K. (1999), "Ritual legitimation, de-coupling and the budgetary process: managing organizational hypocrisies in a multinational company", *Management Accounting Research*, vol. 10, n° 4, p. 383-407.
- Field, A. P. (2000), *Discovering statistics using SPSS for windows*, London, Sage.
- Fisher, J. (1998), "Contingency theory, management control systems and firm outcomes: past results and future directions", *Behavioral Research in Accounting*, vol. 10, p. 47-65.
- Flamholtz, E. G. (1983), "Accounting, budgeting and control systems in their organizational context: theoretical and empirical perspectives", *Accounting, Organizations and Society*, vol. 8, n° 2/3, p. 153-169.
- Flamholtz, E. G., Das, T. K. & Tsui, A. S. (1985), "Toward an integrative framework of organizational control", *Accounting, Organizations and Society*, vol. 10, n° 1, p. 35-50.
- Fligstein, N. (1987), "The Intraorganizational Power Struggle: Rise of Finance Personnel to Top Leadership in Large Corporations, 1919-1979", *American Sociological Review*, vol. 52, p. 44-58.
- Fligstein, N. (1990), *The Transformation of Corporate Control*, Cambridge, Massachusetts, Harvard University Press.
- Fligstein, N. (1991), "The Structural Transformation in American Industry", In W. W. Powell & P. J. DiMaggio (Eds.), *The New Institutionalism in organizational analysis*, Chicago, University of Chicago Press, p. 311-336.
- Fligstein, N. (1998), "The Politics of Quantification", *Accounting Organizations and Society*, vol. 23, n° 3, p. 325-331.
- Fornell, C. & Larcker, D. F. (1981), "Evaluating structural equations models with unobservable variables and measurement error", *Journal of Marketing Research*, vol. 18, p. 39-50.
- Fortin, J., Mandron, A. & Vézina, M. (1999), *Pratiques de contrôle budgétaire*, Coll. CGA, Montréal, Guérin.
- Foucault, M. (1975), *Surveiller et punir*, Collection Tel, Paris, Gallimard.
- Fraser, R. & Brunce, P. (1997), "Beyond Budgeting... (some companies abandon budgets)", *Management Accounting (UK)*, vol. 75, n° 2, p. 26.
- Friedberg, E. (2001), La théorie des organisations, *Conférence Edogest*, Paris, Université Paris Dauphine.
- Gerbing, D. W. & Hamilton, J. C. (1996), "Viability of exploratory factor analysis as a precursor to confirmatory factor analysis", *Structural Equation Modeling*, vol. 3, p. 62-72.
- Gerdin, J. & Greve, J. (2004), "Forms of contingency fit in management accounting research - a critical review", *Accounting, Organizations and Society*, vol. 29, n° 3-4, p. 303-326.
- Gervais, M. & Thenet, G. (1998), "Planification, gestion budgétaire et turbulence", *Finance, Contrôle, Stratégie*, vol. 1, n° 3, p. 57-84.
- Gibbs, M., Merchant, K. A., Van der Stede, W. A. & Vargus, M. E. (2003), *Causes and effects of subjectivity in incentives*, Working paper, [http://papers.ssrn.com/sol3/paper.cfm?abstract\\_id=297744](http://papers.ssrn.com/sol3/paper.cfm?abstract_id=297744).
- Gignon-Marconnet, I. (2000), Quels rôles pour la gestion budgétaire?, *Mémoire de DEA*, Université Paris Dauphine.

- Gignon-Marconnet, I. (2003), "Les rôles actuels de la gestion budgétaire en France : une confrontation des perceptions des professionnels avec la littérature", *Comptabilité-Contrôle-Audit*, vol. 9, n° 1, p. 53-78.
- Gioia, D. A. & Pitre, E. (1990), "Multiparadigm perspectives on theory building", *Academy of Management Review*, vol. 15, n° 4, p. 584-602.
- Gooderham, P. N., Nordhaug, O. & Ringdal, K. (1999), "Institutional and rational determinants of organisational practices: human resource management in European firms", *Administrative Science Quarterly*, vol. 44, p. 507-531.
- Goold, A. & Campbell, A. (1987a), "Managing diversity: strategy and control in diversified British companies", *Long Range Planning*, vol. 20, p. 42-52.
- Goold, A. & Campbell, A. (1987b), *Strategies and styles. The role of the centre in managing diversified corporations*, Oxford, Basil Blackwell.
- Goold, A., Campbell, A. & Luchs, K. (1993a), "Strategies and styles revised: strategic control is it tenable?" *Long Range Planning*, vol. 26, n° 6, p. 54-61.
- Goold, A., Campbell, A. & Luchs, K. (1993b), "Strategies and styles revised: strategic planning and financial control", *Long Range Planning*, vol. 26, n° 5, p. 49-60.
- Goold, A. & Quinn, J. J. (1990), "The paradox of strategic controls", *Strategic Management Journal*, vol. 11, p. 43-57.
- Gordon, L. A. & Narayanan, V. K. (1984), "Management accounting systems, perceived environmental uncertainty and organization structure: An empirical investigation", *Accounting, Organizations and Society*, vol. 9, n° 1, p. 33-47.
- Govindarajan, V. (1984), "Appropriateness of accounting data in performance evaluation: An empirical examination of environmental uncertainty as an intervening variable", *Accounting, Organizations and Society*, vol. 9, n° 2, p. 125-135.
- Govindarajan, V. (1986), "Impact of Participation in the Budgetary Process on Managerial Attitudes and Performance: Universalistic and Contingency Perspectives", *Decision Sciences*, vol. 17, n° 4, Fall, p. 496-516.
- Govindarajan, V. (1988), "A Contingency Approach To Strategy Implementation At The Business Unit Level: integrating administrative mechanisms with strategy", *Academy of Management Journal*, vol. 31, n° 4, p. 828-853.
- Govindarajan, V. & Gupta, A. K. (1985), "Linking control systems to business unit strategy: impact on performance", *Accounting, Organizations and Society*, vol. 10, n° 1, p. 51-66.
- Granlund, M. & Lukka, K. (1998), "It's a small world of management accounting practices", *Journal of Management Accounting Research*, vol. 10, p. 153-179.
- Grawitz, M. (2001), *Méthodes des sciences sociales*, Paris, Dalloz, 11ème édition.
- Gray, B. (1990), "The enactment of management control systems: A critique of Simons", *Accounting, Organizations and Society*, vol. 15, n° 1-2, p. 145-148.
- Gul, F. A. & Chia, Y. M. (1994), "The effects of management accounting systems, perceived environmental uncertainty and decentralization on managerial performance: A test of three-way interaction", *Accounting, Organizations and Society*, vol. 19, n° 4-5, p. 413-426.
- Gupta, A. K. (1987), "SBU strategies, corporate-SBU relations, and SBU effectiveness in strategy implementation", *Academy of Management Journal*, vol. 30, n° 3, p. 477-500.
- Gupta, A. K. & Govindarajan, V. (1984), "Business unit strategy, managerial characteristics, and business unit effectiveness at strategy implementation", *Academy of Management Journal*, vol. 27, p. 25-41.

- Gupta, A. K. & Govindarajan, V. (1986), "Resource Sharing Among SBUs: Strategic Antecedents and Administrative Implications", *Academy of Management Journal*, vol. 29, n° 4, p. 695-714.
- Gupta, P. P., Dirsmith, M. W. & Fogarty, T. (1994), "Coordination and control in a government agency: contingency and institutional theory perspectives on GAO audit", *Administrative Science Quarterly*, vol. 39, p. 264-284.
- Gurviez, P. & Korchia, M. (2002), "Proposition d'une échelle de mesure multidimensionnelle de la confiance dans la marque", *Recherche et Applications en Marketing*, vol. 17, n° 3.
- Hage, J. (1995), "Decentralization", In N. Nicholson (ed.), *The Blackwell Encyclopedic Dictionary of Organizational Behavior*, Cambridge, Massachusetts, Blackwell, p. 127-128.
- Hambrick, D. C. (1981), "Environment, strategy and power within top management teams", *Administrative Science Quarterly*, vol. 26, p. 253-276.
- Hambrick, D. C. & Masson, P. A. (1984), "Upper Echelons: the organization as a reflection of its top managers", *Academy of Management Review*, vol. 9, n° 2, p. 193-206.
- Hansen, S. C., Otley, D. & Van der Stede, W. A. (2003), "Practice developments in budgeting: an overview and research perspective", *Journal of Management Accounting Research*, vol. 15, p. 95-116.
- Harrison, G. (1993), "Reliance on accounting performance measures in superior evaluation style- the influence of national culture and personality", *Accounting, Organizations and Society*, vol. 18, p. 319-339.
- Harrison, G. L. (1992), "The cross-cultural generalizability of the relation between participation, budget emphasis and job related attitudes", *Accounting, Organizations and Society*, vol. 17, n° 1, p. 1-15.
- Hartmann, F. G. H. (2000), "The appropriateness of RAPM: toward the further development of theory", *Accounting, Organizations and Society*, vol. 25, n° 4-5, p. 451-482.
- Hatch, M. J. (1997), *Organization theory. Modern symbolic and postmodern perspectives*, Oxford University Press. Trad. franç. *Théorie des organisations : de l'intérêt des perspectives multiples*, Bruxelles, De Boeck Université, 2000.
- Hayes, R. H. & Abernathy, W. J. (1980), "Managing our way to economic decline", *Harvard Business Review*, July-August, p. 67-77.
- Hinkin, T. R. (1998), "A brief tutorial on the development of measures for use in survey questionnaires", *Organizational Research Methods*, vol. 1, p. 104-121.
- Hirst, M. (1981), "Accounting information and the evaluation of subordinate performance: a situational approach", *The Accounting Review*, vol. 56, n° 4, p. 771-783.
- Hirst, M. (1983), "Reliance on accounting performance measures, task uncertainty, and dysfunctional behavior : some extensions", *Journal of Accounting Research*, vol. 21, n° 2, p. 596-605.
- Hofstede, G. (1967), *The Game of Budget Control*, The Netherlands, Royal van Gorcum Ltd. Trad. franç. *Contrôle budgétaire, les règles du jeu*, Paris, éd. Hommes et Techniques, 1977.
- Hope, J. & Fraser, R. (1997), "Beyond budgeting... Breaking through the barrier to the Third Wave", *Management Accounting (UK)*, December.
- Hope, J. & Fraser, R. (1999a), Beyond budgeting, *White paper*, Beyond Budgeting Round Table.
- Hope, J. & Fraser, R. (1999b), "Budgets: the hidden barrier to success in the information age", *Accounting and Business*, March, p. 24-26.

- Hope, J. & Fraser, R. (1999c), "Tool of repression and a barrier to change", *Financial Times*, May 18th.
- Hope, J. & Fraser, R. (2003a), *Beyond budgeting: how managers can break free from the annual performance trap*, Boston, Harvard Business School Press.
- Hope, J. & Fraser, R. (2003b), "New ways of setting rewards: the beyond budgeting model", *California Management Review*, vol. 45, n° 41, p. 104-119.
- Hope, J. & Fraser, R. (2003c), "Who needs budget?" *Harvard Business Review*, February, p. 108-115.
- Hope, J. & Fraser, R. (2003d), "Who needs budgets? Jeremy Hope and Robin Fraser respond", *Harvard Business Review*, June, p. 132.
- Hopper, T. & Armstrong, P. (1991), "Cost accounting, controlling labour and the rise of conglomerates", *Accounting, Organizations and Society*, vol. 16, n° 5-6, p. 405-438.
- Hopper, T. & MacIntosh, N. B. (1998), "Management accounting numbers: freedom or prison - Geneen versus Foucault", In A. McKinlay & K. P. Starkey (Eds.), *Foucault, Management and Organization Theory : From Panopticon to Technologies of Self*, London, Sage publications.
- Hopper, T. & Powell, A. (1985), "Making sense of research into organizational and social aspects of management accounting: a review of its underlying assumptions", *Journal of Management Studies*, vol. 22, n° 5, p. 429-465.
- Hopper, T., Storey, J. & Willmott, H. (1987), "Accounting for accounting: toward the development of a dialectical view", *Accounting, Organizations and Society*, vol. 12, n° 5, p. 437-456.
- Hopwood, A. G. (1972), "An empirical study of the role of accounting data in performance evaluation", *Journal of Accounting Research*, Supplement: Empirical Studies in Accounting, p. 156-182.
- Hopwood, A. G. (1974a), *Accounting and human behaviour*, New Jersey, Prentice Hall.
- Hopwood, A. G. (1974b), "Leadership climate and the use of accounting data in performance evaluation", *The Accounting Review*, July, p. 485-495.
- Hopwood, A. G. (1987), "The archeology of accounting systems", *Accounting, Organizations and Society*, vol. 12, n° 3, p. 207-234.
- Hoque, Z. & Hopper, T. (1994), "Rationality, accounting and politics: a case study of management control in a Bangladeshi jute mill", *Management Accounting Research*, vol. 5, p. 5-30.
- Hoque, Z. & Hopper, T. (1997), "Political and industrial relations turbulence, competition and budgeting in the nationalised jute mills of Bangladesh", *Accounting and Business Research*, vol. 27, n° 2, p. 125.
- Horngren, C., Bhimani, A., Datar, S. & Foster, G. (2002), *Management and Cost Accounting*, Pearson education, Prentice Hall. Trad. franç. *Contrôle de gestion et gestion budgétaire*, Paris, Pearson Education, 2003, 2ème édition.
- Horvath, P. & Greiner, O. (2003), "Strategy-Appropriate Budgeting", *26ème congrès de la European Accounting Association*, Séville, Espagne.
- Hoskin, K. W. & Macve, R. H. (1986), "Accounting and the examination: a genealogy of disciplinary power", *Accounting, Organizations and Society*, vol. 11, n° 2, p. 105-136.
- Hoskisson, R. E., Hitt, M. A., Johnson, R. A. & Grossman, W. (2002), "Conflicting voices: the effects of institutional ownership heterogeneity and internal governance on corporate innovation strategies", *Academy of Management Journal*, vol. 45, n° 4, p. 697-716.

- Hughes, E. C. (1996), *Le regard sociologique, essais choisis*, Paris, Editions de l'école des hautes études en sciences sociales.
- Hussain, M. M. & Hoque, Z. (2002), "Understanding non financial performance measurement practices in Japanese banks: an new institutional sociology perspective", *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, vol. 15, n° 2, p. 162-183.
- Ittner, C. D. & Larcker, D. F. (1997), "Quality strategy, strategic control systems, and organizational performance", *Accounting, Organizations and Society*, vol. 22, n° 3-4, p. 293-314.
- Ittner, C. D. & Larcker, D. F. (2001), "Assessing empirical research in management accounting: a value-based management perspective", *Journal of Accounting and Economics*, vol. 32, p. 349-410.
- James, W. L. & Hatten, K. J. (1995), "Further evidence on the validity of the self typing paragraph approach: Miles and Snow strategic archetypes in banking", *Strategic Management Journal*, vol. 16, p. 161-168.
- Jarvis, C. B., Mackenzie, S. B. & Podsakoff, P. M. (2003), "A critical review of construct indicators and measurement model misspecification in marketing and consumer research", *Journal of Consumer Research*, vol. 30, p. 199-218.
- Jensen, M. C. (2001), "Corporate Budgeting Is Broken—Let's Fix It", *Harvard Business Review*, vol. 79, n° 11, November, p. 94-101.
- Jensen, M. C. & Ruback, R. S. (1983), "The market for corporate control: the scientific evidence", *Journal of financial economics*, vol. 1, n° 4.
- Jermier, J. M. (1998), "Introduction: critical perspectives on organizational control", *Administrative Science Quarterly*, vol. 43, p. 235-256.
- Johnson, H. T. (1983), "The search for gain in markets and firms: a review of the historical emergence of management accounting systems", *Accounting, Organizations and Society*, vol. 8, n° 2/3, p. 139-146.
- Johnson, H. T. (1991), *Relevance regained, from top-down control to bottom-up empowerment*, Boston, The Free Press.
- Johnson, H. T. & Kaplan, R. S. (1987), *Relevance lost: the rise and fall of management accounting*, Boston, Harvard Business School Press.
- Jones, C. S. (1986), "Organisational change and the functioning of accounting", *Journal of Business Finance and Accounting*, vol. 13, p. 283-310.
- Jones, L. R. & Thompson, F. (2000), "Responsability budgeting and accounting", *International Public Management Journal*, vol. 3, p. 205-227.
- Jordan, H. (1998), *Planification et contrôle de gestion en France en 1998*, Paris, Cahier de recherche du groupe HEC, n° 644/1998.
- Joule, R.-V. & Beauvois, J.-L. (2002), *Petit traité de manipulation à l'usage des honnêtes gens*, Vies Sociales, Grenoble, Presses Universitaires de Grenoble.
- Kald, M., Nilson, F. & Birger, R. (2000), "On strategy and management control: the importance of classifying the strategy of the business", *British Journal of Management*, vol. 11, n° 197-212.
- Kang, D. L. & Sorensen, A. B. (1999), "Ownership organization and firm performance", *Annual Review of Sociology*, vol. 25, p. 121-144.
- Keating, S. A. (1997), "Determinants of divisional performance evaluation practices", *Journal of Accounting and Economics*, vol. 24, n° 3, p. 243-273.
- Kenis, I. (1979), "Effects of budgetary goal characteristics on managerial attitudes and performance", *The Accounting Review*, vol. 54, n° 4, p. 707.

- Kerr, J. (1985), "Diversification strategies and managerial rewards: an empirical study", *Academy of Management Journal*, vol. 28, n° 1, p. 155-179.
- Ketchen, D. J. & Shook, C. L. (1996), "The application of cluster analysis in strategic management research: an analysis and critique", *Strategic Management Journal*, vol. 17, p. 441-458.
- Khandwalla, P. (1972), "The effects of different types of competition on the use of management controls", *Journal of Accounting Research*, Autumn, p. 275-285.
- Kimberly, J. R. (1976), "Organizational size and the structuralist perspective: a review critique, and proposal", *Administrative Science Quarterly*, vol. 21, p. 571-598.
- Kimmel, P. & Kren, L. (1995), "The effect of divisional interdependence on the use of outcome-contingent compensation", *Advances in Management Accounting*, vol. 3, p. 113-130.
- Knights, D. & Collinson, D. (1987), "Disciplining the shopfloor: a comparison of the disciplinary effects of managerial psychology and financial accounting", *Accounting Organizations and Society*, vol. 12, n° 5, p. 457-477.
- Korchia, M. (2001), *Connaissance des marques stockées en mémoire par les consommateurs: modèle théorique et test empirique*, thèse pour l'obtention du titre de docteur ès sciences de gestion, Marseille, IAE, Aix-Marseille III.
- Kostova, T. & Roth, K. (2002), "Adoption of an organizational practice by subsidiaries of multinational corporations: institutional and relational effects", *Academy of Management Journal*, vol. 45, n° 1, p. 215-233.
- Kotha, S. & Vadlami, B. L. (1995), "Assessing generic strategies: an empirical investigation of two competing typologies in discrete manufacturing industries", *Strategic Management Journal*, vol. 16, p. 75-83.
- Kren, L. (1997), "The role of accounting information in organizational control : the state of the art", In V. Arnold & B. Sutton (Eds.), *Behavioral Accounting Research: Foundations and Frontiers*, Sarasota, Florida, p. 1-48.
- 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.
- Labouret, V. (2002), *Du rôle et de la signification du contrôle de gestion dans la performance de l'entreprise. Le cas de la signification du budget, trois hypothèses : le budget rationnel, le budget processus et le budget politique*, thèse pour l'obtention du titre de docteur ès sciences de gestion, Paris, HEC.
- Lal, M. (1991), "Organizational size, structuring of activities, and control information system sophistication levels: an empirical study", *Management International Review*, vol. 31, n° 2, p. 101-113.
- Lambert, C. & Sponem, S. (à paraître), "Corporate governance and profit manipulation: a French field study", *Critical Perspectives on Accounting*.
- Langfield-Smith, K. (1997), "Management control systems and strategy: a critical review", *Accounting, Organizations and Society*, vol. 22, n° 2, p. 207-232.
- Laufer, R. & Burlaud, A. (1997), "Légitimité", *Encyclopédie de gestion*, Economica, p. 1754-1772.
- Lawrence, P. R. & Lorsch, J. W. (1967), *Organization and environment: managing differentiation and integration*, Boston, Massachusetts, Harvard University Press. Trad. franç. *Adapter les structures de l'organisation*, Paris, Les Editions d'organisation, 1969.
- Lazarfeld, P. (1970), *Philosophie des sciences sociales*, Paris, éditions Gallimard.
- Lebart, I., Morineau, A. & Piron, M. (2000), *Statistique exploratoire multidimensionnelle*, Paris, Dunod, 3ème édition.

- Lee, J. & Miller, D. (1999), "People matter: commitment to employees, strategy and performance in Korean firms", *Strategic Management Journal*, vol. 20, p. 579-593.
- Lewis, M. W. & Grimes, A. J. (1999), "Metatriangulation: building theory from multiple paradigms", *Academy of Management Review*, vol. 24, n° 4, p. 672-690.
- Likker, J. K., Haddad, C. J. & Karlin, J. (1999), "Perspectives on technology and work in organization", *Annual Review of Sociology*, vol. 25, p. 575-596.
- Loft, A. (1986), "Toward a critical understanding of accounting: the case of cost accounting in the UK, 1914-1925", *Accounting Organizations and Society*, vol. 11, n° 2, p. 137-169.
- Loncar, F. (1956), "Budgetary planning- Yesterday and today", *NACA Bulletin*, vol. 37, n° 8, April, p. 949.
- Loubière, P. (1990), "Taxinomie", In S. Auroux (ed.), *Les notions philosophiques*, Paris, Presses Universitaires de France, p. 2548.
- Lounsbury, M. (2001), "Institutional sources of practice variation: staffing college and university recycling programs", *Administrative Science Quarterly*, vol. 46, p. 29-56.
- Lowe, E. A. & Shaw, R. W. (1968), "An analysis of managerial biasing: evidence from a company's budgeting process", *The Journal of Management Studies*, vol. 5, n° 3, p. 304-315.
- Lowe, T. & Puxty, T. (1989), "The problem of a paradigm: a critique of the orthodoxy in management control", In W. F. Chua, T. Lowe & T. Puxty (Eds.), *Critical perspectives in management control*, Basingstoke, The MacMillan Press Ltd, p. 9-26.
- Luft, J. & Shields, M. D. (2003), "Mapping management accounting: graphics and guidelines for theory-consistent empirical research", *Accounting, Organizations and Society*, vol. 28, n° 2-3, p. 169-249.
- Lukka, K. (1988), "Budgetary biasing in organizations: theoretical framework and empirical evidence", *Accounting, Organizations and Society*, vol. 24, n° 3, p. 281-301.
- Lyne, S. R. (1988), "The Role of the Budget In Medium and Large U.K. Companies and the Relationship with Budget Pressure and Participation", *Accounting and Business Research*, vol. 18, n° 71, p. 195-212.
- Lyne, S. R. (1992), "Perceptions and attitudes of different user-groups to the role of budget, budget pressure and budget participation", *Accounting and Business Research*, vol. 22, p. 357-369.
- MacIntosh, N. B. (1994), *Management accounting and control systems: An organizational and behavioral approach*, New York, John Wiley & Sons.
- Macintosh, N. B. & Daft, R. L. (1987), "Management control systems and departmental interdependencies: An empirical study", *Accounting, Organizations and Society*, vol. 12, n° 1, p. 49-61.
- Macy, G. & Arunachalam, V. (1995), "Management accounting systems and contingency theory: in search of effective systems", *Advances in management accounting*, vol. 4, p. 63-86.
- Makhija, M. (2003), "Comparing the resource-based and market-based views of the firm: empirical evidence from czech privatization", *Strategic Management Journal*, vol. 24, n° 5, p. 433-452.
- Malmi, T. (1999), "Activity-based costing diffusion across organization: an exploratory empirical analysis of Finnish firms", *Accounting, Organizations and Society*, vol. 24, n° 8, p. 649-672.
- Marginson, D. E. W. (2002), "Management control systems and their effects on strategy formation at middle-management levels: evidence from a U.K. organization", *Strategic Management Journal*, vol. 23, p. 1019-1031.

- Martinez, R. J. & Dacin, T. M. (1999), "Efficiency motives and normative forces: combining transactions costs and institutional logic", *Journal of Management*, vol. 25, n° 1, p. 75-96.
- Martuccelli, D. (1999), *Sociologies de la modernité*, Folio, essais, Paris, Gallimard.
- Mathé, J.-C. & Malo, J.-L. (2000), *L'essentiel du contrôle de gestion*, Paris, Editions d'Organisation.
- McGregor, D. (1967), "Do management system achieve their purpose?" *Management Review*, February.
- Merchant, K. A. (1981), "The design of the corporate budgeting system: influences on managerial behavior and performance", *The Accounting Review*, vol. 4, p. 813-829.
- Merchant, K. A. (1982), "The control function of management", *Sloan Management Review*, Summer, p. 44-55.
- Merchant, K. A. (1984), "Influences on departmental budgeting: an empirical examination of a contingency model", *Accounting, Organizations and Society*, vol. 9, n° 3-4, p. 291-307.
- Merchant, K. A. (1985a), "Budgeting and the propensity to create budgetary slack", *Accounting, Organizations and Society*, vol. 10, n° 2, p. 201-210.
- Merchant, K. A. (1985b), *Control in business organizations*, Marshfield, Pitman.
- Merchant, K. A. (1985c), "Organizational controls and discretionary program decision making: A field study", *Accounting, Organizations and Society*, vol. 10, n° 1, p. 67-85.
- Merchant, K. A. (1987), "How and Why Firms Disregard the Controllability Principle?" In W. J. Bruns & R. S. Kaplan (Eds.), *Accounting and management, Field study perspectives*, Boston, Massachusetts, Harvard Business School Press, p. 619-638.
- Merchant, K. A. (1990), "The effects of financial controls on data manipulation and management myopia", *Accounting, Organizations and Society*, vol. 15, n° 4, p. 297-313.
- Merchant, K. A. & Manzoni, J.-F. (1989), "The achievability of budget targets in profit centers: a field study", *The Accounting Review*, vol. 64, n° 3, p. 539-558.
- Merchant, K. A. & Van der Stede, W. A. (2003), *Management control systems: performance measurement, evaluation and incentives*, Financial Times, Englewood Cliffs, NJ, Prentice Hall Education.
- Mersereau, A. (2000), "Les mécanismes de contrôle utilisés pour gérer une réduction de coûts", *Comptabilité-Contrôle-Audit*, vol. 6, n° 2, p. 21-41.
- Merton, R. K. (1957), *Social theory and social structure*, New York, The Free Press, 2nd edition. Trad. franç. *Eléments de théorie et méthode sociologiques*, Paris, Armand Collin, 1997.
- Meyer, A. D. (1984), "Mingling decision making metaphors", *Academy of Management Review*, vol. 9, n° 1, p. 6-17.
- Meyer, A. D., Tsui, A. S. & Hinings, C. R. (1993), "Configurational approaches to organizational analysis", *Academy of Management Journal*, vol. 36, n° 6, p. 1175-1195.
- Meyer, J. W. (1986), "Social environments and organizational accounting", *Accounting, Organizations and Society*, vol. 11, n° 4-5, p. 345-356.
- Meyer, J. W. & Rowan, B. (1977), "Institutionalized organizations: formal structure as myth and ceremony", *American Journal of Sociology*, vol. 83, n° 2, p. 340-363.
- Milani, K. (1975), "Budget setting, performance and attitudes", *The Accounting Review*, vol. 50, p. 539-558.

- Miles, R. & Snow, C. C. (1978), *Organizational strategy, structure and process*, New York, McGraw-Hill.
- Miles, R. E., Snow, C. C., Meyer, A. D. & Coleman, H. J. (1978), "Organizational strategy, structure and process", *Academy of Management Review*, vol. 3, july, p. 546-562.
- Milgrom, P. & Roberts, J. (1992), *Economics, Organization and Management*, Englewood Cliffs, NJ, Prentice-Hall.
- Miller, A. & Dess, G. G. (1993), "Assessing Porter's (1980) model in terms of its generalizability, accuracy and simplicity", *Journal of Management Studies*, vol. 30, n° 4, p. 553-585.
- Miller, C. C., Glick, W. H., De Wang, Y. & Huber, G. P. (1991), "Understanding technology-structure relationships: theory and meta-analytic theory testing", *Academy Of Management Journal*, vol. 34, n° 2, p. 370-399.
- Miller, D. (1988), "Relating Porter's business strategies to environment and structure: analysis and performance implications", *Academy of Management Journal*, vol. 31, n° 2, p. 280-308.
- Miller, D. (1996), "Configurations revisited", *Strategic Management Journal*, vol. 17, p. 505-512.
- Miller, D. & Friesen, P. H. (1977), "Strategy-making in context: ten empirical archetypes", *Journal of Management Studies*, october, p. 255-280.
- Miller, P. (1994), "Accounting as social and institutional practice: an introduction", In A. G. Hopwood & P. Miller (Eds.), *Accounting as social and institutional practice*, Cambridge, Cambridge University Press, p. 1-39.
- Miller, P. (2000), "How and why sociology forgot accounting", *Accounting, Organizations and Society 25th Anniversary conference*, University of Oxford.
- Miller, P. & O'Leary, T. (1987), "Accounting and the construction of the governable person", *Accounting, Organizations and Society*, vol. 12, n° 3, p. 235-265.
- Mintzberg, H. (1979), *The structuring of organizations*, Englewood Cliffs, NJ, Prentice Hall. Trad. franç. *Structure et dynamique des organisations*, Paris, Les Editions d'Organisation, 1982.
- Mintzberg, H. (1994), *The rise and fall of strategic planning*. Trad. franç. *Grandeur et décadence de la planification stratégique*, Paris, Dunod, 1994.
- Mintzberg, H., Ahlstrand, B. & Lampel, J. (1998), *Strategy Safari*, New York, The Free Press. Trad. franç. *Safari en pays de stratégie*, Paris, Editions Village Mondial, 1999.
- Modell, S. (2002), "Institutional perspectives on cost allocations: integration and extension", *The European Accounting Review*, vol. 11, n° 4, p. 653-679.
- Moore, K. & Yuen, S. (2001), "Management accounting systems and organizational configuration: a life-cycle perspective", *Accounting, Organizations and Society*, vol. 26, n° 4-5, p. 351-389.
- Morgan, G. (1980), "Paradigms, metaphors and puzzle solving in organization theory", *Administrative Science Quarterly*, vol. 25, p. 605-622.
- Moriceau, J. L. & Villette, M. (2001), "L'EVA, le contrôle et... le fil qui hante", *Expansion Management Review*, septembre, p. 96-102.
- Neely, A., Sutcliffe, M. R. & Heyns, H. R. (2001), *Driving value from strategic planning and budgeting*, A research report from Cranfield School of Management and Accenture.
- Nilson, F. (2000), "Parenting styles and value creation: a management control approach", *Management Accounting Research*, vol. 11, p. 89-112.

- Nilson, F. (2002), "Strategy and management control systems: a study of the design and use of management control systems following takeover", *Accounting and Finance*, vol. 42, p. 41-71.
- Nogatchewski, G. & Sponem, S. (2001), "L'utilisation du mail dans les relations hiérarchiques", *Association Francophone de Comptabilité*, Toulouse.
- Nohria, N. & Gulati, R. (1996), "Is slack good or bad for innovation?" *Academy of Management Journal*, vol. 39, n° 5, p. 1245-1264.
- Olivier, C. (1991), "Strategic responses to institutional processes", *Academy of Management Review*, vol. 16, n° 1, p. 145-179.
- Olivier, C. (1997), "The influence of institutional and task environment relationships on organizational performance: the Canadian construction industry", *Journal of Management Studies*, vol. 34, p. 99-124.
- Onsi, M. (1973), "Factor analysis of behavioral variables affecting budgetary slack", *The Accounting Review*, vol. 48, n° 3, p. 535-548.
- Orton, J. D. & Weick, K. E. (1990), "Loosely coupled systems: a reconceptualization", *Academy of Management Review*, vol. 15, p. 203-223.
- Osborn, C. S. (1998), "Systems for sustainable organizations: emergent strategies, interactive control and semi-formal information", *Journal of Management Studies*, vol. 35, n° 4, p. 481-509.
- Otley, D. (1978), "Budget use and managerial performance", *Journal of Accounting Research*, vol. 16, n° 1, p. 122-149.
- Otley, D. (1999), "Performance management: a framework for management control systems research", *Management Accounting Research*, vol. 10, p. 363-382.
- Otley, D. & Berry, A. J. (1980), "Control, Organisation and accounting", *Accounting, Organizations and Society*, vol. 5, n° 2, p. 231-244.
- Otley, D. & Fakiolas, A. (2000), "Reliance on accounting performance measures: dead end or new beginning?" *Accounting, Organizations and Society*, vol. 25, n° 4-5, p. 497-510.
- Otley, D. & Pollanen, R. M. (2000), "Budgetary criteria in performance evaluation: A critical appraisal using new evidence", *Accounting, Organizations and Society*, vol. 25, n° 4-5, p. 483-495.
- Otley, D. T. (1980), "The contingency theory of management accounting: Achievement and prognosis", *Accounting, Organizations and Society*, vol. 5, n° 4, p. 413-428.
- Ouchi, W. (1977), "The relationship between organisational structure and organisational control", *Administrative Science Quarterly*, vol. 22, p. 95-113.
- Ouchi, W. (1978), "The transmission of control through organizational hierarchy", *Academy of Management Journal*, vol. 21, n° 2, p. 173-192.
- Ouchi, W. (1979), "A conceptual framework for the design of organizational control mechanisms", *Management Science*, vol. 25, n° 9, p. 833-848.
- Padioleau, J.-G. (2004), "Problématiques institutionnalistes et sciences de gestion", In I. Huault (ed.), *Institutions et gestion*, Paris, Vuibert, p. 11-27.
- Parelbas, P. (1990), "Modèle", In S. Auroux (ed.), *Les notions philosophiques*, Paris, Presses Universitaires de France, p. 1646-1649.
- Parker, L. D. (2002), "Twentieth-century textbook budgetary discourse: formalization, normalization, and rebuttal in Anglo-Saxon environment", *The European Accounting Review*, vol. 11, n° 2, p. 305-327.
- Peck, S. R. (1994), "Exploring the link between organizational strategy and the employment relationship", *Journal of Management Studies*, vol. 31, n° 5, p. 715-737.

- Pedhazur, E. J. & Pedhazur-Schmelkin, L. (1991), *Measurement, design, and analysis: An integrated approach*, Hillsdale, New Jersey, LEA.
- Peirce, J. L. (1954), "The budget comes of age", *Harvard Business Review*, vol. 32, n° 3, p. 58-66.
- Perrow (1967), "A framework for the comparative analysis of organizations", *American Sociological Review*, vol. 32, p. 194-208.
- Pesqueux, Y. (2000), *Le gouvernement d'entreprise comme idéologie*, Paris, Ellipses.
- Pettersen, I. J. (1995), "Budgetary control of hospitals - Ritual rhetorics and rationalized myths?" *Financial Accountability & Management*, vol. 11, n° 3, p. 207-221.
- Pezet, A. (1998), *Les fonctions des instruments de la décision d'investir : contribution à une technologie de l'investissement*, thèse pour l'obtention du titre de docteur ès sciences de gestion, Paris, Université Paris Dauphine.
- Pfeffer, J. & Salancik, G. R. (1978), *The external control of organizations: a resource dependence perspective*, New York, Harper & Row.
- Plihon, D. & Ponsard, J. P. (2002), *La montée en puissance des fonds d'investissement*, Paris, Les études de la documentation française.
- Poppo, L. & Zenger, T. (1998), "Testing alternative theories of the firm: transaction cost, knowledge-based, and measurement explanations for make-or-buy decisions in information services", *Strategic Management Journal*, vol. 19, n° 853-877.
- Porter, T. M. (1995), *Trust in Numbers*, Princeton, New Jersey, Princeton University Press.
- Pugh, D. S., Hickson, D. J., Hinings, C. R. & Turner, C. (1969), "The context of organization structures", *Administrative Science Quarterly*, vol. 14, p. 91-114.
- Pugh, D. S., Hirst, M. K., Hinings, C. R. & Turner, C. (1968), "Dimensions of organization structure", *Administrative Science Quarterly*, vol. 13, p. 65-91.
- Quail, J. L. (1997), "More peculiarities of the British: Budgetary control in U.S. and UK business to 1939", *Business and Economic History*, vol. 26, n° 2, p. 617-632.
- Ramaswamy, K., Li, M. & Veliyath, R. (2002), "Variations in ownership behavior and propensity to diversify: a study of the Indian corporate context", *Strategic Management Journal*, vol. 23, n° 345-358.
- Roberts, J. (1990), "Strategy and Accounting in a U.K. Conglomerate", *Accounting, Organizations and Society*, vol. 15, n° 1-2, p. 107-126.
- Roberts, J. & Scapens, R. (1990), "Accounting as discipline", In T. Hopper & D. J. Cooper (Eds.), *Critical accounts*, London, Macmillan, p. 107-125.
- Roberts, P. W. & Greenwood, R. (1997), "Integrating transaction cost and institutional theories: toward a constrained-efficiency framework for understanding organizational design adoption", *Academy of Management Review*, vol. 22, n° 2, p. 346-373.
- Roger, P. R., Miller, A. & Judge, W. Q. (1999), "Using information-processing theory to understand planning / strategy performance relationship in the context of strategy", *Strategic Management Journal*, vol. 20, p. 567-577.
- Rojot, J. (2003), *Théorie des organisations*, Paris, Editions Eska.
- Romelaer, P. (1996), "Rôle des dirigeants et structures des entreprises", *Revue Française de Gestion*, novembre-décembre, p. 65-75.
- Ross, A. (1994), "Trust as a moderator of the effect of performance evaluation style on job-related tension: A research note", *Accounting, Organizations and Society*, vol. 19, n° 7, p. 629-635.
- Rossiter, J. R. (2002), "The C-OAR-SE procedure for scale development in marketing", *International Journal of Research in Marketing*, vol. 19, n° 4, p. 305-336.

- Roussel, P., Durrieu, F., Campoy, E. & El Akremi, A. (2002), *Méthodes d'équations structurelles : recherche et applications en gestion*, Recherche en gestion, Economica.
- Royer, I. & Zarlowski, P. (1999), "Echantillon(s)", In R.-A. Thiétart (ed.), *Méthodes de recherche en management*, Paris, Dunod, p. 188-223.
- Samuelson, L. A. (1986), "Discrepancies between the roles of budgeting", *Accounting, Organizations and Society*, vol. 11, n° 1, p. 35-45.
- Saporta, G. (1990), *Probabilités, analyse des données et statistique*, Paris, Editions Technip.
- Saravanamuthu, K. & Tinker, T. (2003), "Politics of managing: the dialectic of control", *Accounting, Organizations and Society*, vol. 28, n° 1, p. 37-64.
- Schiff, M. & Lewin, A. Y. (1968), "When traditional budgeting fails", *Financial Executive*, August, p. 18-23.
- Schiff, M. & Lewin, A. Y. (1970), "The Impact of People on Budgets", *The Accounting Review*, April, p. 259-268.
- Schmidt, J. (1992), "Is it time to repace traditional budgeting?" *Journal of Accountancy*, October, p. 103-107.
- Schnapper, D. (1999), *La compréhension sociologique, démarche de l'analyse typologique*, Le lien social, Paris, PUF.
- Scott, R. W. (2001), *Institutions and organizations*, Thousand Oaks, CA, Sage, 2nd edition.
- Scott, R. W. (2003), *Organizations: rational, natural and open systems*, Pearson Education, Upper Saddle River, New Jersey, Prentice Hall, 5ème édition.
- Scott, R. W. & Meyer, J. W. (1991), "The organization of societal sectors: proposition and early evidence", In W. W. Powell & P. J. DiMaggio (Eds.), *The new institutionalism in organizational analysis*, Chicago, The University of Chicago Press, p. 108-140.
- Segev, E. (1989), "A systematic comparative analysis and synthesis of two business-level strategic typologies", *Strategic Management Journal*, vol. 10, p. 487-505.
- Seiler, R. E. & Bartlett, R. W. (1982), "Personality variables as predictors of budget system characteristics", *Accounting, Organizations and Society*, vol. 7, n° 4, p. 381-403.
- Shanks, D. R. (2001), "Concept learning and representation models", In N. J. Selmsler & P. N. Baltes (Eds.), *International encyclopedia of the social and behavioral sciences*, Oxford, Elsevier, p. 2491-2495.
- Sharma, D. S. (2002), "The differential effect of environmental dimensionality, size and structure on budget system characteristics in hotels", *Management Accounting Research*, vol. 13, n° 1, p. 101-130.
- Sherer, P. D. & Lee, K. (2002), "Institutional change in large law firms: a resource dependance and institutional perspective", *Academy of Management Journal*, vol. 45, n° 1, p. 102-119.
- Shields, J. F. & Shields, M. D. (1998), "Antecedents of participative budgeting", *Accounting, Organizations and Society*, vol. 23, n° 1, p. 49-76.
- Shields, M. D., Deng, F. J. & Kato, Y. (2000), "The design and effects of control systems: tests of direct and indirect-effects models", *Accounting, Organizations and Society*, vol. 25, p. 185-202.
- Shields, M. D. & Sprinkle, G. B. (2001), *Operating budgeting systems*, Working Paper.
- Shields, M. D. & Young, S. M. (1993), "Antecedents and consequences in participative budgeting: evidence on the effects of asymmetrical information", *The Journal of Management Accounting Research*, vol. 5, p. 265-280.

- Shih, M. S. H. & Yong, L.-C. (2001), "Relationship of planning and control systems with strategic choices: a closer look", *Asia Pacific Journal of Management*, vol. 18, p. 451-501.
- Shortell, S. M. & Zajac, E. J. (1990), "Perceptual and archival measures of Miles and Snow's strategic types: a comprehensive assessment of reliability and validity", *Academy of Management Journal*, vol. 33, n° 4, p. 817-832.
- Simons, R. (1987a), "Accounting control systems and business strategy: An empirical analysis", *Accounting, Organizations and Society*, vol. 12, n° 4, p. 357-374.
- Simons, R. (1987b), "Planning, control, and uncertainty: a process view", In W. J. Bruns & K. R.S. (Eds.), *Accounting and Management: Field Study Perspectives*, Boston, MA, Harvard Business School Press, p. 339-362.
- Simons, R. (1988), "Analysis of the organizational characteristics related to tight budget goals", *Contemporary Accounting Research*, vol. 5, n° 1, p. 267-283.
- Simons, R. (1990), "The role of management control systems in creating competitive advantage: New perspectives", *Accounting, Organizations and Society*, vol. 15, n° 1-2, p. 127-143.
- Simons, R. (1991), "Strategic orientation and top management attention to control systems", *Strategic Management Journal*, vol. 12, p. 49-62.
- Simons, R. (1994), "How new top managers use control systems as levers of strategic renewal", *Strategic Management Journal*, vol. 15, p. 169-189.
- Simons, R. (1995a), "Control in the age of empowerment", *Harvard Business Review*, March-April, p. 80-88.
- Simons, R. (1995b), *Levers of control*, Boston, Harvard University Press.
- Singly (de), F. (2001), *L'enquête et ses méthodes: le questionnaire*, sociologie 128, Nathan.
- Singly, F. d. (2001), *L'enquête et ses méthodes: le questionnaire*, sociologie 128, Nathan.
- Sloan, A. P. (1963), *My years with General Motors*, Doubleday and Co. Inc. Trad. franç. *Mes années à la General Motors*, Editions Hommes et Techniques, 1966.
- Snow, C. C. & Hambrick, D. C. (1980), "Measuring organizational strategies: some theoretical and methodological problems", *Academy of Management Review*, vol. 5, n° 4, p. 527-538.
- Snow, C. C. & Hrebiniak, L. G. (1980), "Strategy, distinctive competence and organizational performance", *Administrative Science Quarterly*, vol. 25, p. 317-336.
- Speklé, R. F. (2001), "Explaining management control structure variety: a transaction cost economics perspective", *Accounting Organizations and Society*, vol. 26, n° 4, p. 419-441.
- Stedry, A. C. (1960), *Budget control and cost behavior*, Englewood cliffs, N.J, Prentice Hall.
- Stedry, A. C. & Kay, E. (1964), *The effects of goal difficulty on performance : a field experiment* ", Publication of Sloan School of Management, Cambridge, Massachusetts, M.I.T.
- Stone, M. M. & Brush, C. G. (1996), "Planning in ambiguous contexts: the dilemma of meeting needs for commitment and demands for legitimacy", *Strategic Management Journal*, vol. 17, n° 633-652.
- Sutton, R. I. (1997), "The virtues of closet qualitative research", *Organization Science*, vol. 8, n° 1, p. 97-106.
- Swieringa, R. J. & Moncur, R. H. (1972), "The relationship between managers' budget-oriented behavior and selected attitude, position, size and performance measures", *Journal of Accounting Research*, Supplement: Empirical Studies in Accounting, p. 194-209.

- Swieringa, R. J. & Moncur, R. H. (1975), *Some Effects of Participative Budgeting on Managerial Behavior*, National Association of Accountants.
- Tannenbaum, A. S. (1968), *Control in organization*, New York, McGraw-Hill.
- Thiéry-Dubuisson, S. (2000), *Les comités d'audit: une analyse des déterminants de leur mise en place dans les sociétés cotées françaises*, thèse pour l'obtention du titre de docteur ès sciences de gestion, Paris, Université Paris Dauphine.
- Thiértart, R.-A. & coll. (2003), *Méthode de recherche en management*, Paris, Dunod, 2ème édition.
- Thompson, J. D. (1967), *Organizations in action*, New York, McGraw Hill.
- Thomsen, S. & Pedersen, T. (2000), "Ownership structure and economic performance in the largest european companies", *Strategic Management Journal*, vol. 21, n° 689-705.
- Thornton, P. H. (2002), "The rise of the corporation in craft industry: conflict and conformity in institutional logics", *Academy of Management Journal*, vol. 45, n° 1, p. 81-101.
- Tolbert, P. S. & Zucker, L. G. (1996), "The institutionalization of institutional theory", In S. R. Clegg, C. Hardy & W. R. Nord (Eds.), *Handbook of organization studies*, London, Sage Publications, p. 174-190.
- Touchais, L. (1998), *Le contrôle de gestion des activités exportatrices dans les moyennes entreprises industrielles bretonnes*, thèse pour l'obtention du titre de docteur ès sciences de gestion, Rennes, Université de Rennes 1.
- Townley, B. (1995), "Managing by numbers: accounting, personnel management and the creation of a mathesis", *Critical Perspectives on Accounting*, vol. 6, n° 6, p. 555-575.
- Townley, B. (1997), "The institutional logic of performance appraisal", *Organization studies*, vol. 18, n° 2, p. 261-285.
- Townley, B. (2002), "The role of competing rationalities in institutional change", *Academy of Management Journal*, vol. 45, p. 163-179.
- Trahand, J. (1980), *Etude des processus de planification et de contrôle dans les entreprises: création d'une typologie et essai d'interprétation*, thèse pour l'obtention du titre de docteur ès sciences de gestion, Grenoble, Université des sciences sociales de Grenoble.
- Trahand, J. (1982), "Le contrôle de gestion : quel style adopter?" *Revue Française de Gestion*, sept-oct, p. 59-66.
- Tymon, W. G. J., Stout, D. E. & Shaw, K. N. (1998), "Critical analysis and recommendations regarding the role of perceived environmental uncertainty in behavioral accounting research", *Behavioral Research in Accounting*, vol. 10, p. 23-47.
- 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, n° 4, p. 659-674.
- Umapathy, S. (1987), *Current budgeting practices in US industry: the state of the art*, New York, Quorum Books.
- Vagneur, K. & Peiperl, M. (2000), "Reconsidering performance evaluation style", *Accounting, Organizations and Society*, vol. 25, n° 4-5, p. 511-525.
- 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, n° 6, p. 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 & Accountability Journal*, vol. 14, n° 1, p. 30-52.
- Van Der Stede, W. A. (2001), "Measuring 'tight budgetary control'", *Management Accounting Research*, vol. 12, n° 1, p. 119-137.

- Van der Stede, W. A. (2003), "The effect of national culture on management control and incentive system design in multi-business firms: evidence of intracorporate isomorphism", *European Accounting Review*, vol. 12, n° 2, p. 263-285.
- Venkatraman, N. & Grant, J. H. (1986), "Construct measurement in organizational strategy research: a critique and proposal", *Academy of Management Review*, vol. 11, n° 1, p. 71-87.
- Villeseque, F. (2003), *Transversalité et systèmes budgétaires : un essai d'observation et d'analyse*, thèse pour l'obtention du titre de docteur ès sciences de gestion, Montpellier, Université de Montpellier II.
- Vogt, V. P. (1993), *Dictionary of statistics and methodology: A nontechnical guide for the social sciences*, Newbury Park, Sage.
- Waterhouse, J. H. & Tiessen, P. (1978), "A contingency framework for management accounting systems research", *Accounting, Organizations and Society*, vol. 3, n° 1, p. 65-76.
- Weber, M. (1971), *Economie et société*, Paris, Plon, Agora, Edition Pocket, 1995.
- Weinberg, L. & Abramowitz, S. K. (2002), *Data analysis for the behavioral sciences using SPSS*, Cambridge, Massachusetts, Cambridge University Press.
- Westphal, J. D. & Edwards, P. (2001), "Decoupling policy from practice: the case of stock repurchase programs", *Administrative Science Quarterly*, vol. 46, p. 202-228.
- Westphal, J. D. & Zajac, E. J. (1998), "The symbolic management of stockholders: corporate governance reforms and shareholder reactions", *Administrative Science Quarterly*, vol. 43, p. 127-153.
- Wheeler, J., Mansfield, R. & Todd, D. (1980), "Structural implication of organizational dependence upon customers and owners: similarities and differences", *Organization Studies*, vol. 1, n° 4, p. 327-348.
- Wonnacott, T. H. & Wonnacott, R. J. (1990), *Introductory statistics for business and economics*, New York, John Wiley & Sons, 4th. Trad. franç. *Statistique, économie-gestion-science-médecine*, Paris, Economica, 1991.
- Zahra, S. A. & Pearce, J. A. (1990), "Research evidence on the Miles-Snow typology", *Journal of Management*, vol. 16, n° 4, p. 751-768.
- Zrihen, R. (2002), *Les rôles informels du contrôle budgétaire*, thèse pour l'obtention du titre de docteur ès sciences de gestion, Paris, Université Paris Dauphine.



# Répertoire des tableaux, encadrés, graphiques et figures

## Tableaux

Tableau 1.1- Comparaison des recherches budgétaires menée dans trois perspectives théoriques	20
Tableau 1.2- Effets des budgets : les hypothèses d'Hofstede (1967, p. 57-59)	28
Tableau 1.3- Les opérationnalisations de la mesure de la <i>RAPM</i>	37
Tableau 1.4- Les quatre catégories de styles budgétaires selon Hopwood	38
Tableau 1.5- La mesure du <i>RAPM</i> ; similarités et différences avec la méthode d'Hopwood	39
Tableau 1.6- Les déterminants du <i>slack</i> budgétaire	46
Tableau 1.7- Caractéristiques des systèmes de contrôle interactifs et diagnostiques	59
Tableau 1.8- Contrôle budgétaire diagnostique / interactif	61
Tableau 1.9- Typologie des systèmes de planification et de contrôle	69
Tableau 1.10- Facteur de contingence des styles de planification contrôle	71
Tableau 1.11- Caractéristiques des trois champs de recherche majeurs sur le budget	74
Tableau 2.1- Niveaux de contrôle et configurations de contrôle	79
Tableau 2.2- Les différentes phases du contrôle	80
Tableau 2.3- Présentation de l'échantillon	83
Tableau 2.4- Méthode de représentation en processus : application aux pratiques budgétaires	84
Tableau 2.5- Questions permettant de différencier les pratiques budgétaires	87
Tableau 2.6- Négociation budgétaire dans les entreprises de l'échantillon	89
Tableau 2.7 : Lien entre plan stratégique et budget dans les entreprises de l'échantillon	93
Tableau 2.8- Difficulté des objectifs et <i>slack</i> : exemples	98
Tableau 2.9 : Flexibilité du budget dans les entreprises de l'échantillon	100
Tableau 2.10- Evaluation budgétaire dans les entreprises de l'échantillon	102
Tableau 2.11- Personnes utilisant le budget dans les entreprises de l'échantillon	104
Tableau 2.12 : Niveau de détail retenu dans les entreprises de l'échantillon	105
Tableau 2.13- Dimensions retenues pour modéliser le processus budgétaire	106
Tableau 2.14- Evaluation budgétaire : échelle de mesure	116
Tableau 3.1- Critères à respecter et questions à se poser pour la formulation des questions	124
Tableau 3.2- Le questionnaire comme échange social, application des recommandations de Dillman (1999)	126
Tableau 3.3- Personnes interrogées lors du pré-test	127
Tableau 3.4- Echantillon, relances et taux de réponse	129
Tableau 3.5- Etudes utilisées pour la comparaison avec notre étude	132
Tableau 3.6- Participation : les résultats des enquêtes précédentes	134
Tableau 3.7- Niveau de participation des responsables opérationnels	135
Tableau 3.8- Niveau de participation aux prévisions budgétaires des différentes fonctions	136
Tableau 3.9- Niveau d'implication des différentes fonction	136
Tableau 3.10- Budget et plans : résultat des enquêtes précédentes	138
Tableau 3.11- Importance des plans d'action	139
Tableau 3.12- Importance respective des objectifs financiers et des plans d'action à réaliser dans la budgétisation et dans le budget qui en résulte	140
Tableau 3.13- Nature des engagements pris dans le cadre budgétaire	141
Tableau 3.14- Nombre d'objectifs de nature financière et de nature opérationnelle	141

Tableau 3.15- Critères de performance utilisés : les résultats de l'enquête Fortin-CGA	141
Tableau 3.16- Négociation budgétaire : questions complémentaires	142
Tableau 3.17- Difficulté des objectifs budgétaires	144
Tableau 3.18- Niveau de <i>slack</i> : résultats de notre étude et de l'étude de Blanchette et <i>al.</i> (2002)	144
Tableau 3.19- Importance accordée aux écarts budgétaires	146
Tableau 3.20- Fréquence du calcul des écarts budgétaires	146
Tableau 3.21- Suivi des écarts	146
Tableau 3.22- Budget et droit d'engagement	147
Tableau 3.23- Révisions du budget	147
Tableau 3.24- Révisions budgétaires	148
Tableau 3.25- Objectifs budgétaires et évaluation de la performance	149
Tableau 3.26- Atteinte des objectifs budgétaires et évaluation de la performance	149
Tableau 3.27- Pourcentage de la prime des responsables opérationnels lié aux objectifs budgétaires : comparaison des entreprises de moins et de plus de 500 personnes	150
Tableau 3.28- Pourcentage de prime dans le salaire des responsables opérationnels	150
Tableau 3.29- Implication de la hiérarchie et de la direction dans le processus budgétaire	152
Tableau 3.30- Part prise par la direction dans les prévisions budgétaires	152
Tableau 3.31- Implication de la direction dans le processus budgétaire	153
Tableau 3.32- Fréquence du suivi des écarts budgétaires par le directeur général	153
Tableau 3.33- Niveau de détail retenu dans le processus budgétaire	153
Tableau 3.34- Nombre de lignes budgétaires négociées avec les opérationnels	154
Tableau 3.35- Nombre de personnes concernées par une section budgétaire	154
Tableau 3.36- Découpage temporel du budget	154
Tableau 3.37- Formalisation du processus budgétaire	155
Tableau 3.38- Evolutions dans le processus budgétaire	155
Tableau 4.1- Modèle de mesure initial	161
Tableau 4.2- Evaluation de la qualité d'un outil de mesure	164
Tableau 4.3- Matrice des composantes redimensionnée après rotation	170
Tableau 4.4- Matrice des composantes : échelle « participation »	172
Tableau 4.5- Matrice des composantes : échelle « type de négociation »	173
Tableau 4.6- Matrice de structure : échelle « difficulté des objectifs »	173
Tableau 4.7- Matrice des composantes : échelle « difficulté des objectifs »	174
Tableau 4.8- Matrice de structure : structure factorielle des échelles « suivi des écarts » et « implication »	175
Tableau 4.9- Corrélations entre les items des construits « suivi des écarts » et « implication »	175
Tableau 4.10- Matrice des composantes : échelle « suivi des écarts »	176
Tableau 4.11- Matrice de structure : échelle « révisions budgétaires »	176
Tableau 4.12- Matrice des composantes : échelle re-prévision	177
Tableau 4.13- Matrice de structure : échelle « évaluation »	177
Tableau 4.14- Matrice des composantes : échelle « implication »	178
Tableau 4.15- Matrice des composantes : échelle « niveau de détail »	179
Tableau 4.16- Matrice des composantes : échelle « formalisation »	179
Tableau 4.17- Fiabilité et validité des différents construits	182
Tableau 4.18- Évaluation de la validité discriminante et corrélations entre les construits	182
Tableau 4.19- Fiabilité, validité convergente et discriminante des construits « implication » et « suivi des écarts »	183

Tableau 4.20- Matrice des composantes après rotation : structure factorielle du modèle de mesure	184
Tableau 4.21- Modèle de mesure retenu à l'issue de l'analyse factorielle confirmatoire	186
Tableau 5.1- Description de l'axe 1 par les variables continues actives	196
Tableau 5.2- Description de l'axe 2 par les variables continues actives	196
Tableau 5.3- Description de l'axe 3 par les variables continues actives	197
Tableau 5.4- Nombre de groupes suggérés par l'indice de fusion : comparaison entre les différentes méthodes	199
Tableau 5.5- Description du groupe 1 par les variables continues actives	202
Tableau 5.6- Description du groupe 2 par les variables continues actives	203
Tableau 5.7- Description du groupe 3 par les variables continues actives	204
Tableau 5.8- Description du groupe 4 par les variables continues actives	205
Tableau 5.9- Description du groupe 5 par les variables continues actives	206
Tableau 5.10- Coordonnées des variables actives : moyenne pour chaque groupe	208
Tableau 5.11- Les rôles du budget : revue de littérature	211
Tableau 5.12- Les rôles du budget dans la théorie du contrôle, la théorie béhavioriste, la planification stratégique et la théorie administrative	213
Tableau 5.13- Rôles du budget : résultats de l'étude exploratoire (réponses spontanées)	214
Tableau 5.14- Rôles du budget et phases de contrôle	216
Tableau 5.15- Résultats d'enquête : les rôles du budget	218
Tableau 5.16- Matrice des composantes après rotation : rôles du budget	220
Tableau 5.17- Lien entre rôles et pratiques : hypothèses	223
Tableau 5.18- Liens entre rôles et pratiques : résultats	223
Tableau 5.19- Liens entre rôles et pratiques : résultats	224
Tableau 5.20- Les critiques des praticiens	228
Tableau 5.21- Niveau de satisfaction envers le processus budgétaire	231
Tableau 5.22- Critiques du budget	232
Tableau 5.23- Niveau des critiques	233
Tableau 5.24- Matrice des composantes après rotation	236
Tableau 5.25- Liens entre critiques et pratiques : résultats	237
Tableau 5.26- Liens entre critiques et pratiques : résultats	238
Tableau 5.27- Rôles et critiques associés au groupe 1	242
Tableau 5.28- Rôles et critiques associés au groupe 2	242
Tableau 5.29- Rôles et critiques associés au groupe 3	243
Tableau 5.30- Rôles et critiques associés au groupe 4	243
Tableau 5.31- Rôles et critiques associés au groupe 5	244
Tableau 5.32- Pratiques budgétaires : comparaison des typologies d'Anthony, Simons, Merchant, Trahand et Hopwood	246
Tableau 5.33- Pratiques budgétaires, rôles et critiques	252
Tableau 6.1- Déterminants des systèmes de contrôle	264
Tableau 6.2- Recherches et résultats sur la typologie de Miles et Snow	272
Tableau 6.3- Stratégies génériques de Porter : échelle de mesure	279
Tableau 6.4- Type de manager et processus budgétaire chez « Electronics »	283
Tableau 6.5- Environnement et structure organisationnelle	287
Tableau 6.6- Impact de l'environnement sur les systèmes de contrôle	289
Tableau 6.7- Trois styles de gestion de groupe	296
Tableau 6.8- Rôle joué par le budget dans les différents styles budgétaires	297
Tableau 6.9- Déterminants des pratiques budgétaires : hypothèses	304

Tableau 6.10- Déterminants : caractéristiques des échelles métriques	306
Tableau 6.11- Corrélations entre items de l'échelle « planification stratégique »	308
Tableau 6.12- Influence par le plan et influence par le contrôle : caractéristiques des échelles	309
Tableau 6.13- Matrice des composantes après rotation	309
Tableau 6.14- Dépendance organisationnelle et financière : caractéristique des échelles	309
Tableau 6.15- Déterminants : caractéristiques des échelles nominales	310
Tableau 6.16- Déterminants : étude des corrélations	311
Tableau 6.17- Déterminants et des pratiques budgétaires : corrélations	312
Tableau 6.18- Corrélations partielles entre horizon de l'investissement et pratiques budgétaires (contrôlées par la taille)	313
Tableau 6.19- Corrélations partielles entre décentralisation et pratiques budgétaires (contrôlées par la taille)	314
Tableau 6.20- Prospecteurs / défenseurs : comparaison des pratiques budgétaires	314
Tableau 6.21- Financiers, commerciaux et ingénieurs : comparaison des pratiques budgétaires	315
Tableau 6.22- Corrélations entre pratiques budgétaires et composantes de l'incertitude	317
Tableau 6.23- Appartenance à un groupe : incidence sur les pratiques budgétaires	318
Tableau 6.24- Cotation en bourse : incidence sur les pratiques budgétaires	320
Tableau 6.25- Type d'actionnariat : incidence sur les pratiques budgétaires	320
Tableau 6.26- Idéaux-types budgétaires et contexte	325
Tableau 7.1- Recherches sur le budget : proposition d'une classification	334
Tableau 7.2- Les différentes approches du <i>fit</i> en théorie de la contingence	338
Tableau 7.3- Différences entre les approches contingentes et configurationnelles	338
Tableau 7.4- Les trois piliers structurant les organisations	344
Tableau 7.5- Déterminants contingents et néo-institutionnels des pratiques budgétaires	359
Tableau 7.6- Modèle contingent, modèle néo-institutionnel : comparaison des parts de variance expliquées	361
Tableau 7.7- Rôles et finalités du budget	366

## Encadrés

Encadré 1.1- Trois exemples d'utilisation des budgets (Argyris, 1952)	25
Encadré 1.2- La recherche d'Hopwood (1972) : hypothèses, méthodes et résultats	34
Encadré 1.3- Échelle de mesure de la participation développée par Milani (1975)	43
Encadré 1.4- Échelle de mesure du slack développée par Onsi (1973)	48
Encadré 1.5- Echelle de mesure de la difficulté des objectifs développée par Van Der Stede	48
Encadré 1.6- Les hypothèses traditionnelles concernant la théorie et la pratique en comptabilité de gestion (Caplan, 1966)	49
Encadré 1.7- Caractéristiques d'un contrôle serré (d'après Merchant, 1985b, p. 59-66)	53
Encadré 1.8- Objectifs budgétaires serrés : échelle de mesure de Simons (1988)	54
Encadré 1.9- Échelle de Van Der Stede (2001, p.124)	55
Encadré 1.10- Échelles de Merchant (1981)	66
Encadré 1.11- Le questionnaire l'analyse factorielle des réponses de Trahand (1979)	69
Encadré 2.1- Négociation budgétaire et lien avec des plans d'action	97
Encadré 2.2- Participation : échelle de mesure	111
Encadré 2.3- Participation : questions diverses	111
Encadré 2.4- Type de négociation budgétaire : échelle de mesure	112
Encadré 2.5- Négociation budgétaire : questions diverses	113
Encadré 2.6- Difficulté des objectifs budgétaires : échelle de mesure	114
Encadré 2.7- Suivi des écarts : échelle de mesure	115
Encadré 2.8- Suivi des écarts : questions complémentaires	115
Encadré 2.9- Révisions budgétaires : échelle de mesure	115
Encadré 2.10- Implication de la direction : échelle de mesure	117
Encadré 2.11- Implication de la direction : question complémentaire	117
Encadré 2.12- Niveau de détail : échelle de mesure	117
Encadré 2.13- Niveau de détail : questions supplémentaires	118
Encadré 2.14- Formalisation du processus budgétaire : échelle de mesure	118
Encadré 2.15- Formalisation du processus budgétaire : questions complémentaires	118
Encadré 3.1- Atteinte des objectifs budgétaires : évaluation <i>ex post</i>	143
Encadré 3.2- Difficulté des objectifs budgétaires : les résultats d'Umapathy (1987)	144
Encadré 5.1- Rôles du budget : questions posées	216
Encadré 5.2- Critique du budget : les questions posées	230
Encadré 6.1- Taille et caractéristiques structurelles : les hypothèses de Mintzberg (1979)	259
Encadré 6.2- Technologie et organisation : le modèle de Perrow	262
Encadré 6.3- Technologie : échelle de mesure	267
Encadré 6.4- Décentralisation : échelle de mesure	269
Encadré 6.5- Typologie de Miles et Snow : échelle de mesure	279
Encadré 6.6- Mission stratégique : échelle de mesure	280
Encadré 6.7- Orientation du dirigeant : échelle de mesure	286
Encadré 6.8- Incertitude de l'environnement : échelle de mesure	291
Encadré 6.9- Style de groupe : échelle de mesure (* item inversé)	299
Encadré 6.10- Dépendance au siège : échelle de mesure	300
Encadré 6.11- Type d'actionnariat : échelle de mesure	302
Encadré 7.1- Lawrence et Lorsch (1967)	336

## Graphiques

Graphique 3.1- Secteur et taille des entreprises de l'échantillon	129
Graphique 3.2- Mode de décisions des objectifs budgétaires	135
Graphique 3.3- Articulation plan / budget	138
Graphique 3.4- Plans d'action et budgets	139
Graphique 3.5- Difficulté des objectifs budgétaires	143
Graphique 3.6- Prise en compte des écarts budgétaires	145
Graphique 3.7- Possibilités de changement des objectifs budgétaires	147
Graphique 3.8- Nombre de re-prévisions budgétaires chaque année	148
Graphique 3.9- Pourcentage de la prime des responsables opérationnels lié aux objectifs budgétaires	150
Graphique 3.10- Evolutions des pratiques budgétaires au cours des cinq dernières années : réponses spontanées	156
Graphique 4.1- Valeurs propres des composants (axes)	169
Graphique 5.1- Analyse en composantes principales sur les scores factoriels : représentation graphique des construits sur les deux premiers axes factoriels	194
Graphique 5.2- Analyse en composantes principales sur les moyennes (gauche) et analyse factorielle multiple (droite) : représentation graphique des construits sur les deux premiers axes factoriels	195
Graphique 5.3- Position des variables actives sur les axes factoriels 2 et 3	197
Graphique 5.4- Représentation des modalités illustratives sur les axes un et deux	198
Graphique 5.5- Classification hiérarchique : représentation sous forme de dendogramme	200
Graphique 5.6- Positionnement des cinq groupes sur les deux premiers axes factoriels	200
Graphique 5.7- Positionnement des cinq groupes sur les axes factoriels deux et trois	201
Graphique 5.8- Rôles du budget : résultats	217
Graphique 5.9- Critiques du budget : résultats	231
Graphique 5.10- Le budget est un instrument de gestion majeur	232
Graphique 5.11- Rôles et critiques : positionnement sur les deux premiers axes factoriels	240
Graphique 5.12- Importance du budget, satisfaction des managers et des financiers (contrôleurs de gestion et DAF) : positionnement sur les deux premiers axes factoriels	241
Graphique 5.13- Pratiques budgétaires, rôle et critiques : matrice d'interprétation	241
Graphique 5.14- Groupes de pratiques, rôles et critiques	244
Graphique 5.15- Pratiques budgétaires : représentation des diverses typologies	247
Graphique 5.16- Les cinq styles budgétaires	250
Graphique 7.1- Raisons des changement des pratiques budgétaires : réponses spontanées	360

## Figures

Figure 1.1- Plan de thèse : présentation	14
Figure 1.1- Participation et variables psychologiques (Becker et Green, 1962, p. 395)	41
Figure 1.2- Impact du budget sur les comportements et la performance : les résultats de l'école des relations humaines	51
Figure 1.3- Modèle processuel de relation entre stratégie et contrôle (Simons, 1990, p. 137 ; 1991, p. 50)	60
Figure 2.1- Un cadre d'analyse du contrôle organisationnel (Flamholtz <i>et al.</i> , 1985, p. 38)	78
Figure 2.2- Fiabilité et validité d'une mesure (Evrard <i>et al.</i> , 2003, p. 303)	109
Figure 2.3 : Modèle de mesure des pratiques budgétaires	119
Figure 4.1- Différences entre modèle réflexif et formatif (Jarvis <i>et al.</i> , 2003, p. 201, 203)	163
Figure 4.2- Modèle de mesure des pratiques budgétaires	185
Figure 5.1- Caractérisation des cinq groupes obtenus	209
Figure 5.2- Le modèle cybernétique du contrôle de gestion	220
Figure 5.3- Le modèle « déclinaison de la stratégie » du contrôle de gestion (adapté de Bouquin, 2001, p. 169)	221
Figure 6.1- Articulation entre types, positions et missions stratégiques (Langfield-Smith, 1997, p. 213)	274
Figure 6.2- Relations hypothétiques entre modèles stratégiques, mission stratégique, position stratégique et la conception et l'utilisation du contrôle de gestion (Kald <i>et al.</i> , 2000, p. 207)	275
Figure 6.3- Styles de gestion de groupe : le modèle de Goold et Campbel (1987b)	295
Figure 6.4- Idéaux types et déterminants	324



## Annexes

### Annexe 2.1- Echelles de mesure des pratiques budgétaires : revue de littérature

Concept	Échelles de mesure
Participation	<p><b>Milani (1975)</b> The following items can be used to describe the role, which you play in the development of the budget. Please circle the appropriate number on a scale of 1 to 7 for each item.</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. Which category below best describes your activity when the budget is being set ? I am involved in setting: None of the Budget / All of the Budget</li> <li>2. Which category below best describes the reasoning provided by your superior/supervisor when budget revisions are made? The reasoning is: Very arbitrary and/or illogical / Very sound and/or logical</li> <li>3. How often do you state your requests, opinions and/or suggestions about the budget to your superior/supervisor without being asked" Never/Very frequently</li> <li>4. How much influence do you feel you have on the final budget? None / Very much</li> <li>5. How do you view your contribution to the budget"? My contribution is: Very important / Very unimportant</li> <li>6. How often does your superior/supervisor seek your requests, opinions and/or suggestions when the budget is being set? Never/Very frequently</li> </ol> <p><b>Swieringa et Moncur (1975)</b> : échelle utilisée par Bruns et Waterhouse (1975) et Kenis (1979) Budgetary Participation</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. I am allowed a high degree of influence in the determination of my budget goals.</li> <li>2. I really have little voice in the formulation of my budget goals (reverse item).</li> <li>3. The setting of my budget goals is pretty much under my control.</li> <li>4. My superior usually asks for my opinions and thought, when determining my budget goals.</li> <li>5. My budget is not finalized until I am satisfied with it.</li> </ol> <p><b>Simons (1987a)</b> Participation in budget preparation: no participation; responsible executives make budget decisions using existing information / executives discuss with others before deciding / decisions made by management groups or committees after full discussion- decision by consensus or vote</p>
Type de négociation	<p><b>Ittner et Larker (1997)</b> Alpha de cronbach=0,78 How important are these elements in the planning process and in the resulting strategic plan ? (1=slight or not at all→trivial or no concern at all, 2=secondary→less important, but not trivial, 3=major→important, together with other, 4=primary→these are dominant concerns)</p> <p>Improvement actions and targets Targeted results Action plans to target Actions plans by individual organizational entities Berland (2002b) Nature des engagements pris dans le cadre budgétaire (plusieurs réponses possibles) :</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>objectifs de chiffre d'affaire</li> <li>objectifs de coûts</li> <li>objectifs de marge</li> <li>objectifs de création de valeur (EVA, TSR...)</li> <li>objectifs de part de marché</li> <li>indices de satisfaction clientèle</li> <li>objectifs de gains de productivité</li> <li>objectifs sur indicateurs non financiers</li> <li>objectifs de résultats d'avancement de plans d'action</li> <li>autres critères (précisez)</li> </ul> <p>Les plans d'action... Sont établis avant de faire les budgets / Sont établis après avoir établi les budgets / Il n'y pas de plans d'action formalisés</p>

Difficulté des objectifs	<p><b>Onsi (1973)</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- To protect himself, a manager submits a budget that can safely be attained</li> <li>- The plant manager sets two levels of standards; one between himself and production (sales) managers, and another standard between himself and top management, to be safe</li> <li>- In good business times, the plant manager accepts a reasonable level of slack in a departmental budget</li> <li>- Slack in the budget is good to do things that cannot be officially approved</li> </ul> <p>Simons (1987a)</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Accuracy of predetermined performance standards for organizational sub-units (e.g. budgets targets for task groups, departments, divisions): Not at all accurate / fairly accurate / extremely accurate</li> <li>- Tightness of budgetary goals affecting senior managers: very tight / moderate / very loose</li> </ul> <p><b>Nohria et Gulati (1996)</b></p> <p>(1) assume that due to some sudden development, 10% of the time of all people working in your department has to be spent on work totally unconnected with the tasks and responsibilities of your department. How seriously will your output be affected over the next year (2) assume that due to a similar development, your department's annual operating budget is reduced by 10%. How significantly will your work be affected over the next year? 1/ output will not be affected ; 2/ output will fall by about 10% ; 3/ output will fall by 20% or more</p> <p>Van Der Stede (2001) (<math>\alpha</math> de cronbach=0,68) s'inspire d' Onsi et propose l'échelle suivante</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- I succeed to submit budgets that are easily attainable</li> <li>- Budget targets induce high productivity in my business unit (RC)</li> <li>- Budget targets require costs to be managed carefully in my business unit (RC)</li> <li>- Budget targets have not caused me to be particularly concerned with improving efficiency in my business unit (1→7: definitely false→definitely true)</li> <li>- The fifth item is a fully anchored question asking whether the budget is (1)very easy to attain (2)attainable with reasonable effort (3) attainable with considerable effort (4) practically unattainable (5) impossible to attain</li> </ul> <p><b>Blanchette et Cadieux (2002)</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- What is the percentage of the budget available for unpredicted events or undetermined projects?</li> </ul>
Suivi des écarts	<p><b>Brownell (1983)</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Unfavorable variances received more managerial attention than favorable variances</li> <li>- I am required to trace the cause of unfavorable variances to group or individuals within my department</li> <li>- My explanation of unfavorable budget variances is included in performance reports</li> <li>- My superior discuss budget items with me when unfavorable variances occur</li> <li>- I am required to submit an explanation in writing about cause of large unfavorable budget variance</li> <li>- I am required to trace the cause of favorable variances to group or individuals within my department</li> <li>- My explanation of favorable budget variances is included in performance reports</li> <li>- My superior discuss budget items with me when favorable variances occur</li> <li>- I am required to submit an explanation in writing about cause of large favorable budget variance</li> </ul> <p><b>Van Der Stede (2001)</b></p> <p>Budgeting interim deviation (échelle de 4, <math>\alpha=0,69</math>)</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- My corporate superiors attach a great deal of importance to interim budget deviations</li> <li>- My corporate superiors do not care very much about interim budget deviations</li> <li>- I am required to report the action taken to correct causes of interim budget variances</li> <li>- I am required to submit an explanation in writing about causes of interim budget variances</li> </ul>

Révisions budgétaires	<p><b>Merchant (1981)</b>  Frequency of updating the annual plan : 1 à 4 (annuellement / mensuellement ou plus)  Brownell et Merchant (1990)  My superior is disturbed when my department exceeds its original budgeted expense level, even when the volume of activity is also higher (1→5)  Van Der Stede (2001) (6 items, alpha de Cronbach = 0,8) (definitely false→definitely true)</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Budget targets are strong commitments and cannot be changed during the year</li> <li>- Budgets are usually adjusted during the year to those circumstances that could not be foreseen at the time the budget was drawn up</li> <li>- Changes in the budget are difficult to get approved by the corporate parent</li> <li>- Budgets are updated on a regular basis (e.g. monthly or quarterly) to the new business environment (R).</li> <li>- In our company, a budget is essentially a forecast rather than a true commitment (R)</li> <li>- Budgets are not revised during the year unless the assumptions on which the budget were based have become so unrealistic that the budget no longer provides a useful control device</li> </ul> <p>(R) : codage inversé</p> <p><b>Shih et Young (2001)</b>  How easy is it for managers in your company to have the budget goals they must meet revised?  Easy.... Impossible</p>
Evaluation budgétaire	<p><b>Sweringa et Moncur (1975): échelle Budgetary Evaluation-General</b></p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. My superior has mentioned budgets while talking to me about my efficiency as a supervisor.</li> <li>2. Budget variances in my unit have been mentioned during performance evaluation interviews by my superior.</li> <li>3. Budget variances in my unit have been mentioned by my superiors as factors in considering me for pay raises.</li> <li>4. My superior has lied me personally accountable for budget variances in my department (unit).</li> </ol> <p><b>Budgetary Evaluation-Punitive</b></p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. My superior has been dissatisfied with my explanation of budget variances in my unit.</li> <li>2. My superior has spoken to me about increasing production to meet budget goals.</li> <li>3. My superior has expressed dissatisfaction to me about results in my unit (dept.) when the budget has not been met.</li> <li>4. Large budget variances in my unit have brought comments from my superior to the effect that my performance has been poor.</li> <li>5. My superior has become angry about budget variances in my unit.</li> <li>6. I have had to explain to my superior budget items over which I have no control.</li> </ol> <p><b>Dermer (1975) (7 items)</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Good budget performance is a prerequisite to advancement</li> <li>- Exceeding budgeted performance will lead to more responsibility</li> <li>- Achieving budgeted performance means my job is secure</li> <li>- Autres éléments : recognition, better supervisory relations, better peer relations, increased pay</li> </ul> <p><b>Birnberg et Snodgraas (1988) (2 items)</b>  Managers' salaries are based on length of service and position in the firm  Rewards in this company are directly linked to meeting the budget</p> <p><b>Kimmel &amp; Kren (1995) (2 items)</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- What is the maximum bonus to which you are entitled as a percentage of your annual compensation?</li> <li>- What percentage of your bonus is subjectively determined rather than determined using a pre-specified formula?</li> </ul> <p><b>Van Der Stede (2001)</b>  Emphasis on meeting the budget (7 items, alpha de 0,83)</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Corporate superiors judge my performance predominantly on the basis of attaining budget goals</li> <li>- In the eyes of my corporate superiors, achieving the budget is an accurate reflection of whether I am succeeding in my business</li> <li>- Not achieving my budget has strong impact on how my performance is rated by my CS</li> <li>- My promotion prospects depend heavily on my ability to meet the budget</li> <li>- In the eyes of my corporate superiors, not achieving the budget reflect poor performance</li> <li>- I am constantly reminded by my corporate superiors of the need to meet budget targets</li> </ul>

	<ul style="list-style-type: none"> <li>- The corporate parent achieves control over my business principally by monitoring how well my budget is on target</li> </ul>
Implication de la direction	<p><b>Abernathy &amp; Brownell (1999)</b> 1→7 (d'accord ou pas d'accord)</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- I often use budgeting information as a means of questioning and debating the ongoing decisions and actions of departmental managers</li> <li>- The budget process is continuous –it demands regular and frequent attention from managers at all levels</li> <li>- There is a lot of interaction between top management and department / unit managers in the budget process</li> <li>- I use the budget process to discuss with my peers and subordinates changes occurring in the hospital</li> </ul> <p><b>Davilla (2000)</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- The information was used to monitor the project, but it was not discussed with my team except when it reported events that fell below plans or expectations (diagnostic system)</li> <li>- The information was used constantly in the interactions with my team. Frequently it was the main topic of our conversation (interactive systems)</li> </ul> <p><b>Van Der Stede (2001)</b> Intensity of budget-related communication (échelle de 6, alpha=0,75)</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- CS call me in to discuss budget deviations in face to face meeting</li> <li>- My CS, myself, and my own subordinates often form a team to discuss and solve budgeting matters</li> <li>- Budget matters are discussed regularly with my corporate superior even if there are no negative budget deviation to the reports</li> </ul> <p>0,4 &lt; &lt; 0,6</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- I consult with my corporate superior on how to achieve my budget</li> <li>- Indicate the typical frequency with which you communicate with the corporate parent for budget related issues</li> <li>- A/formal B/informal</li> </ul>
Niveau de détail	<p><b>Merchant (1981)</b> Niveau de détail de l'information en mesurant la plus petite unité de temps pour laquelle les données sont préparées (de 1 à 4 : semestriel à mensuel)</p> <p><b>Simons (1987a)</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Amount of detail included in control reports received by senior managers: Aggregated; e.g. shown with summaries only / fairly detailed / highly detailed; e.g. breakdown by department unit, task</li> </ul> <p><b>Van Der Stede (2001)</b> Budgeting detail (échelle de 3, alpha=0,71)</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- I am required to submit control reports that explain in detail budget variance on a line by line basis</li> <li>- My corporate superiors are interested not only in how well I achieved my overall budget, they also evaluate how well I am on target on each of the budget line item</li> <li>- The control reports provided to corporate are not very detailed and only include overall, aggregate, bottom line budgeting information on the performance of my business.</li> <li>- The bottom-line is what counts for my corporate superiors. How it is achieved is left to my responsibility</li> </ul> <p><b>Horvath et Greiner (2003)</b> How many budget positions (line items) are bindingly negotiated per manager on average? 1-5/5-10/11-20/21-30/&gt;30 On which detail level are budgets mainly fixed? Mainly on the level of top figures/ mainly on profit and loss level / mainly at account group level / in detail even under account group level / no statement</p>

---

Formalisation	<p><b>Birnberg et Snodgrass (1988)</b> The budgeting process in this company is a standardized process</p> <p><b>Ueno et Sekeraman (1992)</b> Detailed rules and procedures have been established to develop long range budget</p> <p><b>Simons (1987)</b> Tailoring of management control systems to suit individual and departmental needs: not tailored at all; consistent throughout the organization / somewhat tailored / highly tailored to circumstances</p> <p><b>Simons (1987)</b> Changes in control systems during last five years: a great deal of change and evolution / occasional change / stable; no change</p>
---------------	--

---

## Annexe 3.1- Lettre d'accompagnement du questionnaire

[FirstName] [LastName],

Presque 10 ans après l'enquête "Faut-il tuer le budget ?" de la DFCG (association des Directeurs Financiers et des Contrôleurs de Gestion), le CREFIGE (département de contrôle de gestion et de comptabilité de l'Université Paris-IX Dauphine) lance sous la direction du professeur Henri Bouquin une grande enquête sur le budget.

L'étude porte notamment sur des entreprises [CustomData]. A la suite de votre réponse, un benchmark de votre entreprise vous sera envoyé. En octobre, nous vous inviterons à une réunion d'échange et de présentation des résultats à l'Université Paris-IX Dauphine.

Nous vous remercions de votre précieuse collaboration. Vos réponses resteront strictement confidentielles et seront traitées statistiquement en supprimant tout lien entre les données fournies et le nom de la société.

Répondre à cette enquête directement sur internet (le plus rapidement possible) vous prendra une vingtaine de minutes en cliquant sur le lien suivant :

[SurveyLink]

Nous demeurons à votre disposition pour toutes suggestions ou précisions complémentaires.

En vous remerciant à nouveau, nous vous prions d'agréer, [FirstName] [LastName], l'expression de nos sincères salutations.

---

Samuel Sponem  
Crefige, Université Paris IX-Dauphine  
Place du Maréchal de Lattre de Tassigny  
75016 Paris  
Tél.: 06.61.48.18.79  
Mail : [sponem@crefige.dauphine.fr](mailto:sponem@crefige.dauphine.fr)

## Annexe 3.2- Lettre de relance

[FirstName] [LastName],

Il y a quelques semaines, nous vous avons envoyé par mail un questionnaire sur le budget. Ce questionnaire s'inscrit dans une grande enquête lancée par le CREFIGE (département comptabilité-contrôle de l'université Paris-IX Dauphine) sous la direction du professeur Henri Bouquin. Conscients de votre charge professionnelle et que le budget soit ou non un outil majeur dans votre entreprise, nous faisons appel à nouveau à vous : vos pratiques nous intéressent.

Vous avez la possibilité de répondre à cette enquête jusqu'au 12 septembre 2003. Plus de 200 personnes appartenant à divers secteurs d'activités nous ont déjà répondu. A la suite de votre réponse, un benchmark de votre entreprise vous sera envoyé et nous vous inviterons à une réunion d'échange et de présentation des résultats à l'Université Paris-IX Dauphine.

Nous vous remercions de votre participation. Vos réponses resteront strictement confidentielles et seront traitées statistiquement en supprimant tout lien entre les données fournies et le nom de la société.

Répondre à cette enquête directement sur internet vous prendra une vingtaine de minutes en cliquant sur le lien suivant :

[SurveyLink]

Nous demeurons à votre disposition pour toutes suggestions ou précisions complémentaires. Si vous le souhaitez, nous pouvons vous faire parvenir une version papier du questionnaire.

En vous remerciant à nouveau, nous vous prions d'agréer, [FirstName] [LastName], l'expression de nos sincères salutations.

---

Samuel Sponem  
Crefige, Université Paris IX-Dauphine  
Place du Maréchal de Lattre de Tassigny  
75016 Paris  
Tél.: 06.61.48.18.79  
Mail : sponem@crefige.dauphine.fr

## Annexe 3.3- Questionnaire

### ENQUETE : COMMENT UTILISEZ-VOUS VOTRE BUDGET ?

N.B.: 1/ Si votre entreprise appartient à un groupe, est appelée "entreprise" la division opérationnelle ou la filiale à laquelle vous appartenez (est appelée "direction" la direction de la division opérationnelle ou la direction de la filiale).

2/ Pour permettre le traitement statistique du questionnaire vous devez, dans la mesure du possible, répondre à toutes les questions.

Si vous souhaitez faire des remarques complémentaires, vous pouvez les écrire au dos du questionnaire ou sur une feuille (pour toutes questions contactez Samuel Sponem : 06.61.48.18.79 / [ssponem@crefiaa.dauphine.fr](mailto:ssponem@crefiaa.dauphine.fr)).

#### 1-VOTRE OPINION SUR LE BUDGET

Q1-Dans votre entreprise, dans quelle mesure le budget est-il utilisé pour :

	Pas du tout 1 ←	2	3	4	Beaucoup → 5
Prévoir les besoins financiers	<input type="checkbox"/>				
Déployer la stratégie	<input type="checkbox"/>				
Piloter les différentes activités de l'entreprise	<input type="checkbox"/>				
Communiquer entre les différents niveaux hiérarchiques	<input type="checkbox"/>				
Evaluer la performance des managers	<input type="checkbox"/>				
Motiver les responsables opérationnels	<input type="checkbox"/>				
Définir les responsabilités et contractualiser les engagements	<input type="checkbox"/>				
Autoriser les dépenses	<input type="checkbox"/>				
Coordonner les diverses activités	<input type="checkbox"/>				
Allouer les ressources	<input type="checkbox"/>				
Communiquer avec les acteurs externes (actionnaires, créanciers...)	<input type="checkbox"/>				
Gérer les risques	<input type="checkbox"/>				
Autre (précisez) : .....	<input type="checkbox"/>				

Q2-Voici quelques-unes des critiques couramment adressées aux budgets, qu'en pensez-vous ?

	Pas d'accord 1 ←		D'accord → 5		
Le budget introduit des rigidités dans l'organisation	<input type="checkbox"/>				
Le budget se déroule sur un horizon annuel qui n'est pas adapté au cycle d'activité de mon entreprise	<input type="checkbox"/>				
Le budget traduit une prédominance de la rentabilité sur le court terme au détriment de la création de valeur sur le long terme	<input type="checkbox"/>				
Le budget prend trop de temps pour une faible valeur ajoutée	<input type="checkbox"/>				
Le budget entraîne des comportements opportunistes	<input type="checkbox"/>				
Le budget décourage la coopération	<input type="checkbox"/>				
Le budget provoque des comportements conservateurs	<input type="checkbox"/>				
Le budget impose une culture de contrôle plutôt qu'une culture d'implication	<input type="checkbox"/>				
Le budget n'a plus de pertinence dans un environnement devenu trop incertain	<input type="checkbox"/>				
Le budget bloque les innovations	<input type="checkbox"/>				
Le budget est d'abord un rituel	<input type="checkbox"/>				
Autre (précisez) : .....	<input type="checkbox"/>				

#### 2- LES PRATIQUES BUDGETAIRES DANS VOTRE ENTREPRISE

##### 2-1 LA PHASE DE NEGOCIATION BUDGETAIRE

Q3-Avant le lancement du processus budgétaire, une lettre de cadrage ou de fixation d'objectifs est-elle émise ?  Oui  Non

Q3.1-Si oui, quels éléments sont contenus dans cette lettre de cadrage ? (plusieurs réponses possibles)

<input type="checkbox"/> Eléments généraux sur le déroulement du processus budgétaire (procédure)	<input type="checkbox"/> Hypothèses sur l'environnement (cours des devises, des matières premières...)
<input type="checkbox"/> Objectifs opérationnels (qualité, satisfaction...) ou stratégiques (PDM, CA, diminution des coûts...)	<input type="checkbox"/> Objectifs d'amélioration de la marge ou du résultat
	<input type="checkbox"/> Autre (précisez) : .....

**Q4-Les plans d'action...**

<input type="checkbox"/> Sont établis avant de faire les budgets	<input type="checkbox"/> Sont établis après avoir établi les budgets	<input type="checkbox"/> Il n'y pas de plans d'action formalisés
--	--	--

**Q5-Les ressources affectées aux nouveaux projets font-elles l'objet d'un budget qui leur est spécialement dédié ?**

<input type="checkbox"/> Oui	<input type="checkbox"/> Non
------------------------------	------------------------------

**Q6-Les objectifs budgétaires sont décidés de manière...**

<input type="checkbox"/> Top-down (les objectifs budgétaires sont à 80% ou plus décidés par la direction)
<input type="checkbox"/> Plutôt top-down (les objectifs budgétaires sont décidés entre 60 et 80% par la direction)
<input type="checkbox"/> Partagée (les objectifs budgétaires sont décidés de manière égale par la direction et les responsables opérationnels)
<input type="checkbox"/> Plutôt bottom-up (les objectifs budgétaires sont décidés entre 60 et 80% par les responsables opérationnels)
<input type="checkbox"/> Bottom-up (les objectifs budgétaires sont à 80% ou plus décidés par les responsables opérationnels)

**Q7-Quelle est la part prise par chacun dans le travail d'élaboration et de construction des prévisions budgétaires ?**

	Pas du tout importante	Peu importante	Assez importante	Importante	Très importante
Direction	<input type="checkbox"/>				
Contrôle de gestion	<input type="checkbox"/>				
Marketing, stratégie	<input type="checkbox"/>				
Commerciaux	<input type="checkbox"/>				
Opérationnels	<input type="checkbox"/>				

**Q8-Quelle est l'importance des éléments suivants dans la budgétisation et dans le budget qui en résulte ?**

	Pas du tout importants	Peu importants	Assez importants	Importants	Très importants
Les objectifs financiers à atteindre	<input type="checkbox"/>				
Les plans d'action à réaliser	<input type="checkbox"/>				

**Q9-Nature des engagements pris dans le cadre budgétaire (plusieurs réponses possibles)**

<input type="checkbox"/> Objectifs de chiffre d'affaires	<input type="checkbox"/> Objectifs de marge
<input type="checkbox"/> Objectifs de coût	<input type="checkbox"/> Objectifs de création de valeur (EVA ou autre)
<input type="checkbox"/> Objectifs de rentabilité	<input type="checkbox"/> Indices de satisfaction clientèle
<input type="checkbox"/> Objectifs de gain de productivité	<input type="checkbox"/> Objectifs de parts de marché
<input type="checkbox"/> Objectifs de résultat d'avancement de plan d'action	<input type="checkbox"/> Objectifs de qualité
<input type="checkbox"/> Autre (précisez) : .....	

**Q10-En moyenne, quel est le % du budget des responsables opérationnels qui est disponible pour des événements imprévus ou des projets non déterminés ?**

<input type="checkbox"/> moins de 1%
<input type="checkbox"/> entre 1 et 5%
<input type="checkbox"/> entre 5 et 10%
<input type="checkbox"/> entre 10 et 15%
<input type="checkbox"/> plus de 15%

**Q11-Quelle est la probabilité moyenne pour un responsable budgétaire d'atteindre son objectif budgétaire ?**

<input type="checkbox"/> inférieure à 50%
<input type="checkbox"/> de 50 à 60%
<input type="checkbox"/> de 60 à 80%
<input type="checkbox"/> de 80 à 90%
<input type="checkbox"/> plus de 90%

**Q12-Combien de lignes ou postes budgétaires sont négociés avec les responsables opérationnels en moyenne ?**

<input type="checkbox"/> 1 à 5	<input type="checkbox"/> 5 à 10	<input type="checkbox"/> 10 à 20	<input type="checkbox"/> 20 à 30	<input type="checkbox"/> plus de 30
--------------------------------	---------------------------------	----------------------------------	----------------------------------	-------------------------------------

**Q13-En moyenne, une section budgétaire concerne :**

<input type="checkbox"/> 1 à 20 personnes
<input type="checkbox"/> 20 à 50 personnes
<input type="checkbox"/> 50 à 100 personnes
<input type="checkbox"/> 100 à 200 personnes
<input type="checkbox"/> plus de 200 personnes

**Q14-Quel est le plus petit découpage temporel du budget retenu ?**

<input type="checkbox"/> Annuel
<input type="checkbox"/> Semestriel
<input type="checkbox"/> Trimestriel
<input type="checkbox"/> Mensuel
<input type="checkbox"/> Plus que mensuel

**Q15-Les objectifs budgétaires sont atteints**

	Jamais	Rarement	Occasionnellement	Souvent	Très souvent
	<input type="checkbox"/>				

Q16-Dans votre entreprise, pendant la négociation budgétaire...					
	Pas d'accord 1 ←			D'accord → 5	
Le budget reprend les chiffres de la première année du plan	<input type="checkbox"/>				
Les responsables opérationnels participent largement à l'élaboration de leur budget	<input type="checkbox"/>				
Les responsables opérationnels ont une influence déterminante sur leurs objectifs budgétaires	<input type="checkbox"/>				
L'élaboration de plans d'action est une étape majeure du processus budgétaire	<input type="checkbox"/>				
Lors de la négociation, chaque modification significative du budget est accompagnée d'une modification des plans d'action qui le sous tendent	<input type="checkbox"/>				
Le budget n+1 est fortement inspiré du réel de l'année n (ou du budget n)	<input type="checkbox"/>				
La somme des objectifs budgétaires alloués aux opérationnels et fonctionnels correspond aux objectifs négociés avec le groupe ou l'actionnaire	<input type="checkbox"/>				
Les objectifs budgétaires des responsables opérationnels sont faciles à atteindre	<input type="checkbox"/>				
Les objectifs budgétaires des responsables opérationnels supposent une forte productivité et/ou une bonne gestion des coûts dans leur entité	<input type="checkbox"/>				
La négociation budgétaire se fait sur des budgets très détaillés	<input type="checkbox"/>				
Les chiffres budgétés traduisent les priorités des opérationnels	<input type="checkbox"/>				

## 2-2 LE SUIVI BUDGETAIRE

	Hebdomadaire (ou plus souvent)	Bimensuelle	Mensuelle	Trimestrielle	Jamais
Q17-Fréquence du calcul des écarts budgétaires	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Q18-Fréquence du suivi des écarts budgétaires par le directeur général	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

Q19-Dans votre entreprise, pendant l'exercice budgétaire...					
	Pas d'accord 1 ←			D'accord → 5	
Une grande importance est accordée aux écarts budgétaires	<input type="checkbox"/>				
Des actions correctives doivent être proposées par les responsables lorsqu'un écart entre le réel et le budget apparaît en cours d'exercice	<input type="checkbox"/>				
Les écarts budgétaires donnent lieu à des discussions entre la direction et les responsables concernés	<input type="checkbox"/>				
Une fois négocié, le budget donne un droit d'engagement	<input type="checkbox"/>				
Le suivi des écarts au budget de chaque responsable opérationnel se fait ligne par ligne (poste par poste)	<input type="checkbox"/>				
Les rapports de suivi budgétaire ne sont pas très détaillés et ne comprennent que des données agrégées	<input type="checkbox"/>				
Les objectifs budgétaires ne peuvent être changés pendant l'année	<input type="checkbox"/>				
Les budgets font l'objet de réestimations régulières pour tenir compte de l'évolution de l'environnement	<input type="checkbox"/>				
Les responsables opérationnels ne peuvent dépasser les dépenses prévues dans leur budget même si l'activité est plus importante que prévue	<input type="checkbox"/>				

Q20-Quel est le nombre de révisions budgétaires chaque année ?

## 2-3 L'UTILISATION DU BUDGET PAR LES MANAGERS

Q21-Dans votre entreprise, de manière générale...					
	Pas d'accord 1 ←			D'accord → 5	
La performance des responsables opérationnels est d'abord jugée sur leur capacité à atteindre leurs objectifs budgétaires	<input type="checkbox"/>				
Ne pas atteindre ses objectifs budgétaires reflète une mauvaise performance	<input type="checkbox"/>				
Ne pas atteindre ses objectifs budgétaires a un impact important sur l'évaluation de la performance des responsables opérationnels	<input type="checkbox"/>				
Les primes des responsables opérationnels dépendent largement de l'atteinte des objectifs budgétaires	<input type="checkbox"/>				
Pendant l'élaboration des budgets, il y a de nombreuses interactions entre la hiérarchie et les directeurs opérationnels	<input type="checkbox"/>				
Le processus budgétaire fait l'objet d'une attention fréquente et régulière de la part de la hiérarchie	<input type="checkbox"/>				
Le processus budgétaire fait l'objet d'une attention fréquente des managers à tous les niveaux	<input type="checkbox"/>				
La hiérarchie utilise l'information budgétaire comme un moyen de questionner et de débattre les décisions et actions des responsables opérationnels	<input type="checkbox"/>				

	Pas d'accord 1 ←		D'accord → 5	
Pendant l'exercice budgétaire, l'évolution des budgets donne lieu à des discussions entre la hiérarchie et les responsables opérationnels même s'il n'y a pas d'écarts entre le réel et le budget	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Le directeur général utilise le processus budgétaire pour discuter avec ses subordonnés des changements qui se déroulent dans l'entreprise	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Des normes détaillées encadrent la construction du budget (le processus budgétaire est très normalisé)	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Le processus budgétaire est le même pour tous les centres de responsabilité	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Le budget est un instrument de gestion majeur	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Vous êtes satisfait du processus budgétaire	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Les managers sont en général satisfaits du processus budgétaire	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

**Q22-En moyenne, quel pourcentage du salaire des responsables opérationnels les primes représentent-elles ?**

0 à 10 %

10 à 20 %

20 à 30 %

30 à 50 %

plus de 50 %

**Q23-Quel pourcentage de cette prime est lié aux objectifs budgétaires ?**

0 à 20 %

20 à 40 %

40 à 60 %

60 à 80 %

80 à 100 %

**Q24-Y a-t-il eu des évolutions dans le processus d'élaboration et de suivi budgétaire pendant les 5 dernières années ?**

Non     Oui, mais à la marge     Oui, mais peu importantes     Oui, assez importantes     Oui, très importantes

**Q24.1-Si oui, lesquelles et pourquoi ?**

### 3-VOTRE ENTREPRISE

**Q25-Comment voyez-vous l'environnement de votre entreprise ?**

	Très faible	Faible	Moyenne	Forte	Très forte
Compétition sur les matières premières et machines	<input type="checkbox"/>				
Difficulté à recruter	<input type="checkbox"/>				
Concurrence sur les prix	<input type="checkbox"/>				
Concurrence sur l'innovation	<input type="checkbox"/>				
Incertitude de l'environnement économique	<input type="checkbox"/>				
Incertitude de l'environnement technologique	<input type="checkbox"/>				
Incertitude sur les actions des concurrents	<input type="checkbox"/>				
Incertitude sur les ventes	<input type="checkbox"/>				
Incertitude sur les attentes des consommateurs	<input type="checkbox"/>				
Incertitude sur les contraintes légales	<input type="checkbox"/>				

**Q26-A quel niveau se prennent généralement les décisions suivantes ?**

	Managers de premier niveau	Managers intermédiaires	Directeurs divisionnels	Direction générale	Au-delà de la DG (groupe, actionnaire)
Développement de nouveaux produits	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Embauche et licenciement de managers	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Choix des investissements	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Choix des prix de vente des produits	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

Q27-En ce qui concerne la technologie utilisée, vous diriez que :					
	Pas d'accord 1 ←			D'accord → 5	
Les produits/services vendus sont complètement standardisés	<input type="checkbox"/>				
Les technologies utilisées dans la production des produits/services sont diverses	<input type="checkbox"/>				
La chaîne de valeur est complexe	<input type="checkbox"/>				
Le processus par lequel les inputs organisationnels (financiers, matériels, humains...) sont transformés en outputs (produits/services) est bien compris	<input type="checkbox"/>				

Q28-L'horizon de prévision de vos investissements productifs est de				
<input type="checkbox"/> Moins de 1 an	<input type="checkbox"/> 1 à 3 ans	<input type="checkbox"/> 3 à 5 ans	<input type="checkbox"/> 5 à 10 ans	<input type="checkbox"/> Plus de 10 ans

Q29-Quelle description, parmi les 2 extrêmes qui vous sont proposés, correspond le mieux à votre entreprise comparée aux autres entreprises de votre secteur ?	
<input type="checkbox"/> Mon organisation tente de se maintenir dans un domaine relativement stable de produits. Elle tend à offrir une gamme de produits moins importante que ses concurrents et tente de protéger son marché en assurant une meilleure qualité, un service supérieur, des prix plus bas... Souvent, mon organisation n'est pas à l'avant-garde des avancées dans son secteur et se concentre plutôt sur la manière de réaliser le mieux possible son travail dans son domaine.	<input type="checkbox"/> Mon organisation apprécie d'être le premier entrant pour des nouveaux produits ou sur des nouveaux marchés même si tous ses efforts ne sont pas toujours profitables. Mon organisation répond rapidement aux nouvelles opportunités. Cependant, elle ne peut se maintenir sur tous les marchés où elle entre.

Q30-Ci-dessous sont proposées 3 stratégies possibles pour les différents produits que vous vendez. Indiquez (à 10% près) quel pourcentage des ventes de votre entreprise est représenté par chacune des descriptions ci-dessous (le total de vos réponses doit faire 100%) :	
_____ % : Augmenter les ventes et les parts de marché en acceptant, si nécessaire, un faible retour sur investissement	_____ % : Maintenir les parts de marché et obtenir un retour sur investissement raisonnable
_____ % : Maximiser la rentabilité et les flux de trésorerie sur le court terme	

Q31-Positionnez vos produits relativement à ceux de vos principaux concurrents :					
	Sensiblement inférieur 1 ←			Sensiblement supérieur → 5	
Prix de vente des produits	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Dépenses en recherche et développement (en % du CA)	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Dépense en marketing (en % du CA)	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Qualité des produits	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Image de marque	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Caractéristiques techniques des produits	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

Q32-Appartenez-vous à un groupe ?		<input type="checkbox"/> Oui	<input type="checkbox"/> Non		
Q32.1-Si oui, que pensez-vous des affirmations suivantes ?					
	Pas d'accord 1 ←			D'accord → 5	
Le siège encourage fortement la coopération et la coordination entre les divisions	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Les décisions les plus importantes requièrent un consensus entre la division et le siège sur des critères stratégiques	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Les décisions les plus importantes sont proposées par la division et acceptées ou non en fonction de critères exclusivement financiers	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Il n'y a pas vraiment de processus de réflexion stratégique au niveau du groupe	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Les décisions prises dans votre division ont un impact sur les autres divisions	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Les décisions prises dans les autres divisions ont un impact sur votre division	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Votre division est dépendante du siège pour la technologie et le processus de production	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Votre division est dépendante du siège pour le développement de nouveaux produits	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Votre division est dépendante du siège pour les ressources financières	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Votre division est dépendante du siège pour le marketing	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

Q33-La tête de groupe ou l'entreprise est-elle cotée en bourse ?		<input type="checkbox"/> Oui	<input type="checkbox"/> Non
--	--	------------------------------	------------------------------

<b>Q34-Quel pourcentage de droits de vote détient l'actionnaire principal de votre entreprise ?</b>				
<input type="checkbox"/> moins de 5%	<input type="checkbox"/> 5 à 10%	<input type="checkbox"/> 10 à 30%	<input type="checkbox"/> 30 à 50%	<input type="checkbox"/> plus de 50%
<b>Q34.1-Cet actionnaire est :</b>				
<input type="checkbox"/> Le dirigeant		<input type="checkbox"/> Une famille (ou une personne physique)		
<input type="checkbox"/> Une entreprise française		<input type="checkbox"/> Une banque		
<input type="checkbox"/> Une entreprise étrangère		<input type="checkbox"/> L'état		
<input type="checkbox"/> Un investisseur institutionnel				
<b>Q35-En vous référant à ce que vous savez de son expérience et de sa formation, vous diriez que le directeur général de votre entreprise a une orientation plutôt :</b>				
<input type="checkbox"/> Ingénieur / production		<input type="checkbox"/> Vente / Marketing		
<input type="checkbox"/> Finance / comptabilité		<input type="checkbox"/> Gestion des ressources humaines		
<input type="checkbox"/> Autre (précisez) : .....				
<b>Q35.1-Son expérience dans l'entreprise (à ce poste ou à un poste différent) :</b>				
<input type="checkbox"/> moins de 1 an	<input type="checkbox"/> entre 1 et 5 ans	<input type="checkbox"/> entre 5 et 10 ans	<input type="checkbox"/> entre 10 et 15 ans	<input type="checkbox"/> plus de 15 ans
<b>Q35.2-Vous diriez que c'est plutôt :</b>				
<input type="checkbox"/> Un spécialiste du métier de l'entreprise		<input type="checkbox"/> Un spécialiste du management en général (il a une forte expérience du management dans divers secteurs d'activité)		
<b>Q36-Quels commentaires généraux souhaiteriez-vous faire sur le budget ? Y a-t-il des points qui auraient été mal pris en compte dans ce questionnaire ou pas du tout abordés ? Finalement, qu'attendez vous de votre budget ?</b>				

<b>Divers</b>	
	Nom de l'entreprise :
	Activité de l'entreprise :
	Effectif de l'entreprise :
	Chiffre d'affaires de l'entreprise :
	Nom de la société mère :
	Votre fonction :
	Nom et prénom :
	Mail :
	Tél. :
Souhaitez vous recevoir une synthèse des résultats de l'enquête ? <input type="checkbox"/> Oui   <input type="checkbox"/> Non	

**Merci de votre participation**  
**Questionnaire à renvoyer (le plus vite possible) à l'adresse suivante :**

*Samuel Sponem*  
*CREFIGE, Université Paris IX Dauphine*  
*Place du Mal de Lattre de Tassigny, 75016 Paris*

Pour tout renseignement : Tél. : 06.61.48.18.79 / Mail : sponem@crefige.dauphine.fr

### Annexe 3.4- Pratiques budgétaires : comparaison des entreprises de moins et de plus de 500 personnes

	Effectif	Moy.	Test de comparaison de moyennes <sup>219</sup>
Les objectifs budgétaires sont décidés de manière...	>= 500 salariés	2,30	Non significatif
	< 500 salariés	2,14	
Quelle est la part prise par le contrôle de gestion dans le travail d'élaboration des prévisions budgétaires	>= 500 salariés	4,82	Différence de moyennes significative au seuil de 1%
	< 500 salariés	4,63	
Quelle est la part prise par le marketing et la stratégie dans le travail d'élaboration des prévisions budgétaires	>= 500 salariés	3,29	Non significatif
	< 500 salariés	3,09	
Quelle est la part prise par les commerciaux dans le travail d'élaboration des prévisions budgétaires	>= 500 salariés	3,25	Non significatif
	< 500 salariés	3,20	
Quelle est la part prise par les opérationnels dans le travail d'élaboration des prévisions budgétaires	>= 500 salariés	3,68	Différence de moyennes significative au seuil de 1%
	< 500 salariés	3,21	
Les responsables opérationnels participent largement à l'élaboration de leur budget	>= 500 salariés	4,04	Différence de moyennes significative au seuil de 1%
	< 500 salariés	3,60	
Les responsables opérationnels ont une influence déterminante sur leurs objectifs budgétaires	>= 500 salariés	3,49	Non significatif
	< 500 salariés	3,24	
La performance des responsables opérationnels est d'abord jugée sur leur capacité à atteindre leurs objectifs budgétaires	>= 500 salariés	3,45	Différence de moyennes significative au seuil de 1%
	< 500 salariés	3,04	
Ne pas atteindre ses objectifs budgétaires reflète une mauvaise performance	>= 500 salariés	3,44	Différence de moyennes significative au seuil de 1%
	< 500 salariés	2,98	
Ne pas atteindre ses objectifs budgétaires a un impact important sur l'évaluation de la performance des responsables opérationnels	>= 500 salariés	3,50	Différence de moyennes significative au seuil de 1%
	< 500 salariés	3,12	
Les primes des responsables opérationnels dépendent largement de l'atteinte des objectifs budgétaires	>= 500 salariés	3,50	Non significatif
	< 500 salariés	3,20	
Pendant l'élaboration des budgets il y a de nombreuses interactions entre la hiérarchie et les directeurs opérationnels	< 500 personnes	3,40	Différence de moyennes significative au seuil de 1%
	> 500 personnes	3,68	
Le processus budgétaire fait l'objet d'une attention fréquente et régulière de la part de la hiérarchie	< 500 personnes	3,69	Différence de moyennes significative au seuil de 1%
	> 500 personnes	3,95	
Le processus budgétaire fait l'objet d'une attention fréquente des managers à tous les niveaux	< 500 personnes	3,37	Différence de moyennes significative au seuil de 1%
	> 500 personnes	3,66	
La hiérarchie utilise l'information budgétaire comme un moyen de questionner et de débattre les décisions et actions des responsables opérationnels	< 500 personnes	3,31	Différence de moyennes significative au seuil de 1%
	> 500 personnes	3,66	
Pendant l'exercice budgétaire l'évolution des budgets donne lieu à des discussions entre la hiérarchie et les responsables opérationnels même s'il n'y a pas d'écarts entre le réel et le budget	< 500 personnes	3,15	Différence de moyennes significative au seuil de 1%
	> 500 personnes	3,48	
Le directeur général utilise le processus budgétaire pour discuter avec ses subordonnés des changements qui se déroulent dans l'entreprise	< 500 personnes	3,42	Non significatif
	> 500 personnes	3,53	

<sup>219</sup> Test T de comparaison de moyenne pour des échantillons indépendants. Ce test permet de voir si les différences entre les moyennes obtenues pour les entreprises inférieures et supérieures à 500 salariés sont significatives.

## Annexe 4.1- Pratiques budgétaires : analyse factorielle exploratoire

Matrice de structure (redimensionnée et après rotation oblique)

	Composante										
	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
PSUIVHR Le processus budgétaire fait l'objet d'une attention fréquente et régulière de la part de la hiérarchie	,744	,218	,388	,025	,265	,155	,106	,371	,098	,042	,250
PSUIVEC Les écarts budgétaires donnent lieu à des discussions entre la direction et les responsables concernés	,743	,225	,313	,057	,170	,231	,147	,184	,217	,118	,067
PSUIVAT Le processus budgétaire fait l'objet d'une attention fréquente des managers à tous les niveaux	,699	,169	,425	,028	,359	,263	,030	,353	,125	,136	,172
PSUIVDG2 Le directeur général utilise le processus budgétaire pour discuter avec ses subordonnés des changements qui se déroulent dans l'entreprise	,686	,141	,282	,013	,207	,149	,046	,075	,338	,052	,041
PSUIVCOR Des actions correctives doivent être proposées par les responsables lorsqu'un écart entre le réel et le budget apparaît en cours d'exercice	,651	,198	,234	,005	,118	,281	,161	,172	,163	,273	,238
PSUIVQST La hiérarchie utilise l'information budgétaire comme un moyen de questionner et de débattre les décisions et actions des responsables opérationnels	,621	,291	,305	,001	,313	,195	,070	,106	,251	,038	,070
PSUIVDIS Pendant l'exercice budgétaire l'évolution des budgets donne lieu à des discussions entre la hiérarchie et les responsables opérationnels même s'il n'y a pas d'écarts entre le réel et le budget	,583	,124	,328	,144	,328	,100	,137	,220	,354	,113	,141
PSUIVIMP Une grande importance est accordée aux écarts budgétaires	,566	,193	,087	,231	,015	,355	,165	,010	,261	,068	,260
FNEGINT Pendant l'élaboration des budgets il y a de nombreuses interactions entre la hiérarchie et les directeurs opérationnels	,552	,256	,441	,017	,413	,301	,161	,342	,186	,166	,104
FDIFPROD Les objectifs budgétaires des responsables opérationnels supposent une forte productivité et/ou une bonne gestion des coûts dans leur entité	,432	,263	,204	,066	,041	,170	,103	,053	,130	,068	,333
FPARTDIR Quelle est la part prise par la direction dans le travail d'élaboration des prévisions budgétaires	,333	,034	,260	,004	,292	,054	,134	,127	,193	,141	,028
PRIMBUD Part des primes budgétaires dans le salaire	,174	,929	,044	,146	,085	,045	,123	,069	,182	,121	,014
EPOURBUD Quel pourcentage de cette prime est lié aux objectifs budgétaires ?	,127	,913	,001	,134	,016	,076	,121	,096	,205	,111	,041
EATPRIM Les primes des responsables opérationnels dépendent largement de l'atteinte des objectifs budgétaires	,271	,805	,110	,164	,014	,167	,044	,071	,370	,067	,244
FNEGPA10 Les plans d'action...	,135	,015	,864	,061	,210	,096	,060	,160	,110	,154	,158
FNEGPA3 L'élaboration de plans d'action est une étape majeure du processus budgétaire	,372	,133	,836	,036	,227	,224	,056	,051	,012	,149	,213
FNEGPA4 Lors de la négociation chaque modification significative du budget est accompagnée d'une modification des plans d'action qui le sous tendent	,439	,116	,765	,118	,236	,243	,149	,131	,019	,241	,007
FNEGPA2 Les plans d'action à réaliser	,329	,073	,762	,128	,144	,094	,137	,071	,113	,056	,183
PFLXCHG Les objectifs budgétaires ne peuvent être changés pendant l'année (R)	,014	,143	,024	,953	,048	,027	,111	,043	,073	,069	,027
FPARTOP4 Les responsables opérationnels ont une influence déterminante sur leurs objectifs budgétaires	,252	,073	,323	,096	,808	,162	,077	,025	,050	,220	,066
FPARTOP3 Les responsables opérationnels participent largement à l'élaboration de leur budget	,325	,087	,390	,006	,791	,321	,073	,153	,052	,201	,067
FPARTOP1 Les objectifs budgétaires sont décidés de manière...	,100	,046	,079	,031	,667	,004	,023	,075	,010	,068	,140
FPARTOP2 Quelle est la part prise par les opérationnels dans le travail d'élaboration des prévisions budgétaires	,361	,019	,341	,016	,654	,162	,102	,358	,097	,147	,038
FDETLIGN Combien de lignes ou postes budgétaires sont négociés avec les responsables opérationnels en moyenne ?	,086	,005	,001	,095	,511	,391	,070	,404	,052	,046	,318
FPRIORIT Les chiffres budgétés traduisent les priorités des	,354	,228	-	,024	,451	,060	-	,016	-	-	,185



## Annexe 4.2- Matrice de corrélation entre les composantes extraite par analyse factorielle

**Matrice de corrélation des composantes**

Composante	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
1	1,000	,238	-,367	,002	,186	,188	-,090	-,127	,224	-,066	,146
2	,238	1,000	-,063	-,128	,079	,087	-,066	,018	,182	,030	,125
3	-,367	-,063	1,000	-,073	-,200	-,116	,112	,125	-,071	,014	-,115
4	,002	-,128	-,073	1,000	,058	-,066	-,051	-,010	-,097	-,003	-,096
5	,186	,079	-,200	,058	1,000	,134	-,004	-,125	-,028	-,085	,099
6	,188	,087	-,116	-,066	,134	1,000	-,126	-,214	,133	-,083	,085
7	-,090	-,066	,112	-,051	-,004	-,126	1,000	,106	-,107	-,025	-,073
8	-,127	,018	,125	-,010	-,125	-,214	,106	1,000	-,144	,102	-,015
9	,224	,182	-,071	-,097	-,028	,133	-,107	-,144	1,000	-,014	,015
10	-,066	,030	,014	-,003	-,085	-,083	-,025	,102	-,014	1,000	-,028
11	,146	,125	-,115	-,096	,099	,085	-,073	-,015	,015	-,028	1,000

Méthode d'extraction : Analyse en composantes principales. Méthode de rotation : Oblimin avec normalisation de Kaiser.

## Annexe 4.3- Pratiques budgétaires : modèle de mesure après « épuration »

Dimensions	Items
Participation (4 items)	FPARTOP1 Les objectifs budgétaires sont décidés de manière...
	FPARTOP2 Quelle est la part prise par les opérationnels dans le travail d'élaboration des prévisions budgétaires
	FPARTOP3 Les responsables opérationnels participent largement à l'élaboration de leur budget
	FPARTOP4 Les responsables opérationnels ont une influence déterminante sur leurs objectifs budgétaires
Type de négociation (4 items)	FNEGPA10 Les plans d'action... (*)
	FNEGPA2 Les plans d'action à réaliser
	FNEGPA3 L'élaboration de plans d'action est une étape majeure du processus budgétaire
	FNEGPA4 Lors de la négociation chaque modification significative du budget est accompagnée d'une modification des plans d'action qui le sous-tendent
Difficulté des objectifs (2 items)	FDIFSOUV Les objectifs budgétaires sont atteints : (*)
	FDIFPROB Quelle est la probabilité moyenne pour un responsable budgétaire d'atteindre son objectif budgétaire ? (*)
Suivi des écarts (3 items)	PSUIVEC Les écarts budgétaires donnent lieu à des discussions entre la direction et les responsables concernés
	PSUIVCOR Des actions correctives doivent être proposées par les responsables lorsqu'un écart entre le réel et le budget apparaît en cours d'exercice
	PSUIVIMP Une grande importance est accordée aux écarts budgétaires
Reprévision (2 items)	PLEXRE00 Quel est le nombre de reprévisions budgétaires chaque année ?
	PFLXEST Les budgets font l'objet de réestimations régulières pour tenir compte de l'évolution de l'environnement
Révision (1 item)	PFLXCHG Les objectifs budgétaires ne peuvent être changés pendant l'année (*)
Evaluation budgétaire (3 items)	EATEVAL Ne pas atteindre ses objectifs budgétaires a un impact important sur l'évaluation de la performance des responsables opérationnels
	ECAPAT La performance des responsables opérationnels est d'abord jugée sur leur capacité à atteindre leurs objectifs budgétaires
	EATPERF Ne pas atteindre ses objectifs budgétaires reflète une mauvaise performance
Rémunération budgétaire (3 items)	EATPRIM Les primes des responsables opérationnels dépendent largement de l'atteinte des objectifs budgétaires
	EPOURBUD Quel pourcentage de cette prime est lié aux objectifs budgétaires ?
	PRIMBUD Part des primes budgétaires dans le salaire (calculé)
Implication (5 items)	PSUIVAT Le processus budgétaire fait l'objet d'une attention fréquente des managers à tous les niveaux
	PSUIVHR Le processus budgétaire fait l'objet d'une attention fréquente et régulière de la part de la hiérarchie
	PSUIVQST La hiérarchie utilise l'information budgétaire comme un moyen de questionner et de débattre les décisions et actions des responsables opérationnels
	FNEGINT Pendant l'élaboration des budgets il y a de nombreuses interactions entre la hiérarchie et les directeurs opérationnels
	PSUIDIS Pendant l'exercice budgétaire l'évolution des budgets donne lieu à des discussions entre la hiérarchie et les responsables opérationnels même s'il n'y a pas d'écarts entre le réel et le budget
Détail (3 items)	FDETBUD La négociation budgétaire se fait sur des budgets très détaillés
	PSUIVLIG Le suivi des écarts au budget de chaque responsable opérationnel se fait ligne par ligne (poste par poste)
	PSUIVAG Les rapports de suivi budgétaire ne sont pas très détaillés et ne comprennent que des données agrégées (*)
Formalisation (2 items)	AUTNORM Des normes détaillées encadrent la construction du budget (le processus budgétaire est très normalisé)
	AUTMEM Le processus budgétaire est le même pour tous les centres de responsabilité

## Annexe 5.1- Caractérisation des trois premiers axes factoriels par les variables continues et modalité illustratives

Description de l'axe 1			
<i>Par les variables continues illustratives</i>			
Libellé de la variable		Coordonnée	
Les objectifs budgétaires sont atteints (*)		-0,38	
Quelle est la probabilité moyenne pour un responsable budgétaire d'atteindre son objectif budgétaire (*)		-0,27	
<b>ZONE CENTRALE</b>			
La performance des responsables opérationnels est d'abord jugée sur leur capacité à atteindre leurs objectifs budgétaires		0,56	
Lors de la négociation, chaque modification significative du budget est accompagnée d'une modification des plans d'action qui le sous-tendent		0,57	
La hiérarchie utilise l'information budgétaire comme un moyen de questionner et de débattre les décisions et actions des responsables opérationnels		0,58	
Les responsables opérationnels participent largement à l'élaboration des prévisions budgétaires		0,59	
Des normes détaillées encadrent la construction du budget		0,59	
Des actions correctives doivent être proposées par les responsables lorsqu'un écart entre le réel et le budget apparaît en cours d'exercice		0,62	
Les écarts budgétaires donnent lieu à des discussions entre la direction et les responsables concernés		0,66	
Le processus budgétaire fait l'objet d'une attention fréquente et régulière de la hiérarchie		0,69	
Pendant l'élaboration des budgets, il y a de nombreuses interactions entre la hiérarchie et les directeurs opérationnels		0,69	
Le processus budgétaire fait l'objet d'une attention fréquente des managers à tous les niveaux		0,70	
<i>Par les modalités illustratives</i>			
Libellé de la variable	Libellé de la modalité	Valeur-Test	Poids
Les plans d'action...	Pas de plans d'action	-6,35	72,000
Lettre de cadrage	Pas de lettre de cadrage	-4,60	52,000
Les ressources affectées aux nouveaux projets font-elles l'objet d'un budget qui leur est spécialement dédié	Pas de budgets par projet	-3,38	76,000
<b>ZONE CENTRALE</b>			
Les ressources affectées aux nouveaux projets font-elles l'objet d'un budget qui leur est spécialement dédié	Budgets par projet	3,41	191,000
Lettre de cadrage	Lettre de cadrage	4,60	217,000
Les plans d'action...	Plans d'action avant le budget	5,55	117,000
Description de l'axe 2			
<i>Par les variables continues illustratives</i>			
Libellé de la variable		Coordonnée	
Les objectifs budgétaires ne peuvent être changés pendant l'année (*)		-0,47	
Les responsables opérationnels ont une influence déterminante sur leurs objectifs budgétaires		-0,34	
Les responsables opérationnels participent largement à l'élaboration des prévisions budgétaires		-0,33	
Lors de la négociation chaque modification significative du budget est accompagnée d'une modification des plans d'action qui le sous-tendent		-0,32	
L'élaboration de plans d'action est une étape majeure du processus budgétaire		-0,30	
<b>ZONE CENTRALE</b>			
Les objectifs budgétaires sont atteints (*)		0,31	
Quelle est la probabilité moyenne pour un responsable budgétaire		0,31	

<i>d'atteindre son objectif budgétaire (*)</i>			
En moyenne, quel pourcentage du salaire des responsables opérationnel les primes représentent-elles ?		0,34	
Ne pas atteindre ses objectifs budgétaires reflète une mauvaise performance		0,40	
La performance des responsables opérationnels est d'abord jugée sur leur capacité à atteindre leurs objectifs budgétaires		0,46	
Ne pas atteindre ses objectifs budgétaires a un impact important sur l'évaluation de la performance des responsables opérationnels		0,54	
Les primes des responsables opérationnels dépendent largement de l'atteinte des objectifs budgétaires		0,59	
Part des primes budgétaires dans le salaire des responsables opérationnels		0,65	
Quel pourcentage de cette prime est lié aux objectifs budgétaires		0,67	
<i>Par les modalités illustratives</i>			
Libellé de la variable	Libellé de la modalité	Valeur-Test	Poids
Les plans d'action...	Plans d'action avant le budget	-4,88	117,000
Les ressources affectées aux nouveaux projets font-elles l'objet d'un budget qui leur est spécialement dédié	Budgets par projet	-2,31	191,000
<b>ZONE CENTRALE</b>			
Les ressources affectées aux nouveaux projets font-elles l'objet d'un budget qui leur est spécialement dédié	Pas de budgets par projet	2,41	76,000
Les plans d'action...	Pas de plans d'action	3,45	72,000
<b>Description de l'axe 3</b>			
<i>Par les variables continues actives</i>			
Libellé de la variable			Coordonnée
Re-prévisions			-0,79
Révisions			-0,51
<b>ZONE CENTRALE</b>			
Participation			0,18
Négociation			0,19
<i>Par les variables continues illustratives</i>			
Libellé de la variable			Coordonnée
Les budgets font l'objet de ré-estimations régulières pour tenir compte de l'évolution de l'environnement			-0,76
Quel est le nombre de re-prévisions budgétaires chaque année			-0,61
Les objectifs budgétaires ne peuvent être changés pendant l'année (*)			-0,56
<b>ZONE CENTRALE</b>			
<i>Par les modalités illustratives</i>			
Libellé de la variable	Libellé de la modalité	Valeur-test	Poids
Les plans d'action...	Pas de plans d'action	-3,52	72,000
<b>ZONE CENTRALE</b>			
Les plans d'action...	Plans d'action avant le budget	3,39	117,000

(\*) item inversé

## Annexe 5.2- Caractérisation des cinq groupes par les variables continues et modalités illustratives<sup>220</sup>

CLASSE 1 / 5 (Poids = 34.00 Effectif = 34 )						
<i>Questions caractéristiques</i>	<i>Moy. dans la classe</i>	<i>Moy. générale</i>	<i>Ec-type dans la classe</i>	<i>Ec-type général</i>	<i>Valeur-Test</i>	<i>Prob.</i>
Quelle est la part prise par les commerciaux dans le travail d'élaboration des prévisions budgétaires	3,818	3,269	0,833	1,044	3,23	0,001
Le directeur général utilise le processus budgétaire pour discuter avec ses subordonnés des changements qui se déroulent dans l'entreprise	4,000	3,479	0,874	1,149	2,82	0,002
Le budget reprend les chiffres de la première année du plan	3,727	3,091	1,399	1,485	2,63	0,004
Quel est le plus petit découpage temporel du budget retenu	3,281	3,525	1,152	1,004	-1,46	0,072
Nombre d'objectifs financiers (calculé)	2,882	3,152	0,796	0,954	-1,76	0,039
<i>Modalités caractéristiques</i>	<i>% de la mod. dans la classe</i>	<i>% de la mod. dans l'échantillon</i>	<i>% de la classe dans la mod.</i>	<i>Valeur-Test</i>	<i>Prob.</i>	<i>Poids</i>
Pas de budgets par projet	41,18	28,25	18,42	1,56	0,059	76
Budgets par projet	58,82	71,00	10,47	-1,45	0,073	191

(\*) item inversé

<sup>220</sup> Pour faciliter la lecture, nous supprimons les questions qui ont été utilisées pour caractériser les onze dimensions retenues pour réaliser la taxinomie sauf dans les cas où les construits sous-jacents ne sont pas retenus pour caractériser la classe.

<b>CLASSE 2 / 5 (Poids = 62.00 Effectif = 62 )</b>						
<i>Questions caractéristiques</i>	<i>Moy. dans la classe</i>	<i>Moy. générale</i>	<i>Ec-type dans la classe</i>	<i>Ec-type général</i>	<i>Valeur- Test</i>	<i>Prob.</i>
En moyenne quel pourcentage du salaire des responsables opérationnels les primes représentent-elles	2,050	1,717	0,669	0,753	3,90	0,000
Nombre d'objectifs financiers (calculé)	3,484	3,152	0,875	0,954	3,11	0,001
Quel est le nombre de re-prévisions budgétaires chaque année	3,333	2,977	0,925	1,127	2,79	0,003
La somme des objectifs budgétaires alloués aux opérationnels et fonctionnels correspond aux objectifs négociés avec le groupe ou l'actionnaire	4,065	3,693	1,030	1,228	2,72	0,003
Fréquence du suivi des écarts budgétaires par le directeur général (*)	2,934	2,760	0,439	0,583	2,65	0,004
Importance des objectifs financiers à atteindre	4,597	4,422	0,729	0,827	1,90	0,029
Quel est le plus petit découpage temporel du budget retenu	3,733	3,525	0,854	1,004	1,83	0,034
Une grande importance est accordée aux écarts budgétaires	4,065	3,892	0,759	1,059	1,46	0,073
En moyenne, quel est le % du budget des responsables opérationnels qui est disponible pour des événements imprévus ou des projets non déterminés (*)	3,967	3,829	0,886	0,920	1,34	0,091
Les objectifs budgétaires sont atteints (*)	2,262	2,158	0,699	0,708	1,31	0,095
En moyenne, une section budgétaire concerne (*)	4,311	4,441	0,933	0,847	-1,36	0,087
Nombre d'objectifs opérationnels (calculé)	2,258	2,472	1,269	1,257	-1,53	0,064
Combien de lignes ou postes budgétaires sont négociés avec les responsables opérationnels en moyenne	2,550	2,798	0,990	1,182	-1,84	0,033
Les responsables opérationnels ne peuvent dépasser les dépenses prévues dans leur budget même si l'activité est plus importante que prévue (*)	3,823	4,071	1,040	1,062	-2,09	0,018

(\*) item inversé

<b>CLASSE 3 / 5 (Poids = 63.00 Effectif = 63 )</b>						
<i>Variables constitutives</i>	<i>Moy. dans la classe</i>	<i>Moy. générale</i>	<i>Ec-type dans la classe</i>	<i>Ec-type général</i>	<i>Valeur-Test</i>	<i>Prob.</i>
<i>Questions caractéristiques</i>						
Pendant l'exercice budgétaire l'évolution des budgets donne lieu à des discussions entre la hiérarchie et les responsables opérationnels même s'il n'y a pas d'écarts entre le réel et le budget	4,016	3,299	0,959	1,120	5,74	0,000
Le directeur général utilise le processus budgétaire pour discuter avec ses subordonnés des changements qui se déroulent dans l'entreprise	4,159	3,479	0,929	1,149	5,36	0,000
Les chiffres budgétés traduisent les priorités des opérationnels	4,048	3,489	0,916	0,993	5,10	0,000
Nombre d'objectifs opérationnels (calculé)	3,111	2,472	1,210	1,257	4,60	0,000
Combien de lignes ou postes budgétaires sont négociés avec les responsables opérationnels en moyenne	3,387	2,798	1,112	1,182	4,48	0,000
Les objectifs budgétaires des responsables opérationnels supposent une forte productivité et/ou une bonne gestion des coûts dans leur entité	4,129	3,750	0,684	0,834	4,08	0,000
Quelle est la part prise par la direction dans le travail d'élaboration des prévisions budgétaires	4,365	3,937	0,803	1,000	3,88	0,000
Importance des objectifs financiers à atteindre	4,746	4,422	0,503	0,827	3,55	0,000
La somme des objectifs budgétaires alloués aux opérationnels et fonctionnels correspond aux objectifs négociés avec le groupe ou l'actionnaire	4,129	3,693	1,039	1,228	3,19	0,001
Quelle est la part prise par les commerciaux dans le travail d'élaboration des prévisions budgétaires	3,603	3,269	0,918	1,044	2,91	0,002
Quelle est la part prise par le marketing et la stratégie dans le travail d'élaboration des prévisions budgétaires	3,597	3,230	1,070	1,155	2,86	0,002
Nombre d'objectifs financiers (calculé)	3,429	3,152	0,868	0,954	2,62	0,004
Fréquence du calcul des écarts budgétaires (*)	3,143	2,981	0,710	0,569	2,57	0,005
Fréquence du suivi des écarts budgétaires par le directeur général (*)	2,905	2,760	0,555	0,583	2,25	0,012
Une fois négocié, le budget donne un droit d'engagement	3,556	3,231	1,354	1,315	2,23	0,013
En moyenne, quel pourcentage du salaire des responsables opérationnels les primes représentent-elles	1,897	1,717	0,736	0,753	2,06	0,020
Quelle est la part prise par le contrôle de gestion dans le travail d'élaboration des prévisions budgétaires	4,841	4,714	0,365	0,563	2,05	0,020
Les objectifs budgétaires des responsables opérationnels sont faciles à atteindre (*)	3,397	3,222	1,001	0,863	1,84	0,033
Le budget reprend les chiffres de la première année du plan	3,377	3,091	1,621	1,485	1,71	0,043
Les responsables opérationnels ne peuvent dépasser les dépenses prévues dans leur budget même si l'activité est plus importante que prévue (*)	4,254	4,071	0,959	1,062	1,56	0,059
Quel est le plus petit découpage temporel du budget retenu	3,700	3,525	0,737	1,004	1,54	0,062
En moyenne quel est le % du budget des responsables opérationnels qui est disponible pour des événements imprévus ou des projets non déterminés (*)	3,967	3,829	0,789	0,920	1,34	0,091
Le budget n+1 est fortement inspiré du réel de l'année n	3,492	3,747	1,139	1,018	-2,27	0,012
<i>Modalités caractéristiques</i>	<i>% de la mod. dans la classe</i>	<i>% de la mod. dans l'échantillon</i>	<i>% de la classe dans la mod.</i>	<i>Valeur-Test</i>	<i>Prob.</i>	<i>Poids</i>

Plans d'action avant le budget	69,84	43,49	37,61	4,68	0,000	117
Pas de plans d'action	4,76	26,77	4,17	-4,83	0,000	72

(\*) item inversé

<b>CLASSE 4 / 5 (Poids = 64.00 Effectif = 64)</b>						
<i>Variables constitutives</i>	<i>Moy. dans la classe</i>	<i>Moy. générale</i>	<i>Ec-type dans la classe</i>	<i>Ec-type général</i>	<i>Valeur-Test</i>	<i>Prob.</i>
<i>Questions caractéristiques</i>						
Les objectifs budgétaires des responsables opérationnels sont faciles à atteindre (*)	3,095	3,222	0,791	0,863	-1,33	0,092
Le directeur général utilise le processus budgétaire pour discuter avec ses subordonnés des changements qui se déroulent dans l'entreprise	3,250	3,479	1,212	1,149	-1,83	0,034
Quelle est la part prise par la direction dans le travail d'élaboration des prévisions budgétaires	3,734	3,937	1,004	1,000	-1,85	0,032
Quelle est la part prise par les commerciaux dans le travail d'élaboration des prévisions budgétaires	3,016	3,269	1,114	1,044	-2,18	0,014
Fréquence du calcul des écarts budgétaires (*)	2,844	2,981	0,475	0,569	-2,21	0,014
En moyenne, quel pourcentage du salaire des responsables opérationnels les primes représentent-elles	1,500	1,717	0,791	0,753	-2,65	0,004
La somme des objectifs budgétaires alloués aux opérationnels et fonctionnels correspond aux objectifs négociés avec le groupe ou l'actionnaire	3,333	3,693	1,182	1,228	-2,66	0,004
Les objectifs budgétaires des responsables opérationnels supposent une forte productivité et/ou une bonne gestion des coûts dans leur entité	3,500	3,750	0,818	0,834	-2,69	0,004
Fréquence du suivi des écarts budgétaires par le directeur général (*)	2,578	2,760	0,680	0,583	-2,86	0,002
Importance des objectifs financiers à atteindre	4,078	4,422	0,940	0,827	-3,80	0,000
Nombre d'objectifs financiers (calculé)	2,719	3,152	1,038	0,954	-4,16	0,000

(\*) item inversé

<b>CLASSE 5 / 5 (Poids = 46.00 Effectif = 46 )</b>						
<i>Variables constitutives</i>	<i>Moy. dans la classe</i>	<i>Moy. générale</i>	<i>Ec-type dans la classe</i>	<i>Ec-type général</i>	<i>Valeur-Test</i>	<i>Prob.</i>
<i>Questions caractéristiques</i>						
Le budget n+1 est fortement inspiré du réel de l'année n	3,935	3,747	1,009	1,018	1,37	0,085
Les objectifs budgétaires des responsables opérationnels sont faciles à atteindre (*)	3,045	3,222	0,878	0,863	-1,48	0,069
Fréquence du calcul des écarts budgétaires (*)	2,844	2,981	0,556	0,569	-1,76	0,039
Les budgets font l'objet de ré-estimations régulières pour tenir compte de l'évolution de l'environnement	3,326	3,669	1,368	1,341	-1,90	0,029
Une fois négocié, le budget donne un droit d'engagement	2,848	3,231	1,179	1,315	-2,17	0,015
Fréquence du suivi des écarts budgétaires par le directeur général (*)	2,578	2,760	0,614	0,583	-2,30	0,011
Quel est le plus petit découpage temporel du budget retenu	3,200	3,525	1,275	1,004	-2,38	0,009
La somme des objectifs budgétaires alloués aux opérationnels et fonctionnels correspond aux objectifs négociés avec le groupe ou l'actionnaire	3,250	3,693	1,316	1,228	-2,62	0,004
Le budget reprend les chiffres de la première année du plan	2,511	3,091	1,293	1,485	-2,87	0,002
Quelle est la part prise par les commerciaux dans le travail d'élaboration des prévisions budgétaires	2,837	3,269	1,010	1,044	-2,97	0,002
En moyenne, quel pourcentage du salaire des responsables opérationnels les primes représentent-elles ?	1,400	1,717	0,533	0,753	-3,10	0,001
En moyenne quel est le % du budget des responsables opérationnels qui est disponible pour des événements imprévus ou des projets non déterminés (*)	3,419	3,829	1,040	0,920	-3,20	0,001
Combien de lignes ou postes budgétaires sont négociés avec les responsables opérationnels en moyenne	2,250	2,798	1,189	1,182	-3,36	0,000
Les objectifs budgétaires des responsables opérationnels supposent une forte productivité et/ou une bonne gestion des coûts dans leur entité	3,341	3,750	0,903	0,834	-3,56	0,000
Nombre d'objectifs opérationnels (calculé)	1,848	2,472	1,122	1,257	-3,69	0,000
Quelle est la part prise par le marketing et la stratégie dans le travail d'élaboration des prévisions budgétaires	2,568	3,230	1,009	1,155	-4,17	0,000
Les chiffres budgétés traduisent les priorités des opérationnels	2,867	3,489	0,909	0,993	-4,60	0,000
Le directeur général utilise le processus budgétaire pour discuter avec ses subordonnés des changements qui se déroulent dans l'entreprise	2,578	3,479	1,064	1,149	-5,76	0,000
Pendant l'exercice budgétaire l'évolution des budgets donne lieu à des discussions entre la hiérarchie et les responsables opérationnels même s'il n'y a pas d'écarts entre le réel et le budget	2,304	3,299	0,953	1,120	-6,60	0,000
<i>Modalités caractéristiques</i>	<i>% de la mod. dans la classe</i>	<i>% de la mod. dans l'échantillon</i>	<i>% de la classe dans la mod.</i>	<i>Valeur-Test</i>	<i>Prob.</i>	<i>Poids</i>
Pas de plans d'action	58,70	26,77	37,50	4,92	0,000	72
Pas de lettre de cadrage	36,96	19,33	32,69	2,96	0,002	52
Pas de budgets par projet	41,30	28,25	25,00	1,94	0,026	76
Plans d'action avant le budget	15,22	43,49	5,98	-4,28	0,000	117

(\*) item inversé

### Annexe 5.3- Coordonnées des variables illustratives : moyenne pour chaque groupe

Variables caractéristiques	Moy générale	Ec.type général	groupe 1	groupe 2	groupe 3	groupe 4	groupe 5
<i>Finalisation</i>							
Le budget reprend les chiffres de la première année du plan	3,091	1,485	<b>3,727(*)</b>	3,032	3,377	2,952	<b>2,511(*)</b>
Le budget n+1 est fortement inspiré du réel de l'année n	3,747	1,018	3,853	3,758	<b>3,492(*)</b>	3,797	<b>3,935</b>
Importance des objectifs financiers à atteindre	4,422	0,827	4,303	4,597(*)	<b>4,746(*)</b>	<b>4,078(*)</b>	4,304
Nombre d'objectifs financiers (calculé)	3,152	0,954	2,882	<b>3,484(*)</b>	3,429(*)	<b>2,719(*)</b>	3,130
Nombre d'objectifs opérationnels (calculé)	2,472	1,257	2,265	2,258	<b>3,111(*)</b>	2,609	<b>1,848(*)</b>
Quelle est la part prise par la direction dans le travail d'élaboration des prévisions budgétaires	3,937	1,000	3,735	3,885	<b>4,365(*)</b>	<b>3,734</b>	3,848
Quelle est la part prise par le marketing et la stratégie dans le travail d'élaboration des prévisions budgétaires	3,230	1,155	3,281	3,295	<b>3,597(*)</b>	3,246	<b>2,568(*)</b>
Quelle est la part prise par les commerciaux dans le travail d'élaboration des prévisions budgétaires	3,269	1,044	<b>3,818(*)</b>	3,186	3,603(*)	3,016(*)	<b>2,837(*)</b>
En moyenne, quel est le % du budget des responsables opérationnels qui est disponible pour des événements imprévus ou des projets non déterminés ? (*)	3,829	0,920	3,742	<b>3,967</b>	<b>3,967</b>	3,887	<b>3,419(*)</b>
Les objectifs budgétaires des responsables opérationnels sont faciles à atteindre (*)	3,222	0,863	3,265	3,274	<b>3,397(*)</b>	3,095	<b>3,045</b>
Les objectifs budgétaires des responsables opérationnels supposent une forte productivité et/ou une bonne gestion des coûts dans leur entité	3,750	0,834	3,912	3,823	<b>4,129(*)</b>	3,500(*)	<b>3,341(*)</b>
<i>Pilotage</i>							
Fréquence du calcul des écarts budgétaires (*)	2,981	0,569	3,029	3,032	<b>3,143(*)</b>	<b>2,844(*)</b>	<b>2,844</b>
Fréquence du suivi des écarts budgétaires par le directeur général (*)	2,760	0,583	2,765	<b>2,934</b>	2,905(*)	<b>2,578(*)</b>	<b>2,578(*)</b>
Les responsables opérationnels ne peuvent dépasser les dépenses prévues dans leur budget même si l'activité est plus importante que prévue (*)	4,071	1,062	3,941	<b>3,823(*)</b>	<b>4,254</b>	4,125	4,174
Une fois négocié, le budget donne un droit d'engagement	3,231	1,315	3,353	3,194	<b>3,556(*)</b>	3,159	<b>2,848(*)</b>

(\*) La moyenne du groupe est significativement différente de la moyenne générale au seuil de 5%

## Annexe 5.4- Caractérisation des trois premiers axes factoriels par les rôles et critiques

Description de l'axe 1				
Par les VARIABLES CONTINUES ILLUSTRATIVES				
Libellé de la variable	Coordonnée	Poids	Moyenne	Ecart-type
contrainte	-0,18	269,00	0,000	0,998
rituel	-0,16	269,00	0,000	0,998
effets pervers	-0,13	269,00	0,000	0,998
ZONE CENTRALE				
budget stratégique	0,26	269,00	0,000	0,998
budget administratif	0,30	269,00	0,000	0,998
budget managérial	0,50	269,00	0,000	0,998
Par les VARIABLES CONTINUES ILLUSTRATIVES				
Libellé de la variable	Coordonnée	Poids	Moyenne	Ecart-type
Le budget n'a plus de pertinence dans un environnement deven	-0,22	266,00	2,399	1,276
Le budget décourage la coopération	-0,22	266,00	2,086	0,974
Le budget prend trop de temps pour une faible valeur ajoutée	-0,19	267,00	2,536	1,253
Le budget est d'abord un rituel	-0,19	266,00	2,553	1,307
Le budget impose une culture de contrôle plutôt qu'une cultu	-0,19	267,00	2,772	1,200
Le budget introduit des rigidités dans l'organisation	-0,17	266,00	2,534	1,223
Le budget provoque des comportements conservateurs	-0,13	267,00	3,146	1,237
Le budget bloque les innovations	-0,12	267,00	2,090	1,020
Le budget entraîne des comportements opportunistes	-0,11	266,00	2,951	1,223
ZONE CENTRALE				
Déployer la stratégie	0,25	266,00	3,639	1,004
Autoriser les dépenses	0,32	267,00	3,775	1,102
Coordonner les diverses activités	0,34	266,00	3,165	1,018
Communiquer entre les différents niveaux hiérarchiques	0,34	267,00	3,277	1,120
Allouer les ressources	0,34	266,00	3,744	1,039
Piloter les différentes activités de l'entreprise	0,35	265,00	4,042	0,973
Gérer les risques	0,39	267,00	2,779	1,127
Evaluer la performance des managers	0,45	267,00	3,371	1,229
Motiver les responsables opérationnels	0,49	267,00	3,371	1,128
Les managers sont en général satisfaits du processus budgéta	0,51	265,00	3,309	0,965
Définir les responsabilités et contractualiser les engagemen	0,52	267,00	3,476	1,171
Vous êtes satisfait du processus budgétaire	0,58	268,00	3,291	1,126
Le budget est un instrument de gestion majeur	0,62	269,00	4,033	0,906

Description de l'axe 2				
Par les VARIABLES CONTINUES ILLUSTRATIVES				
Libellé de la variable	Coordonnée	Poids	Moyenne	Ecart-type
budget stratégique	-0,33	269,00	0,000	0,998
budget administratif	-0,13	269,00	0,000	0,998
court terme	-0,08	269,00	0,000	0,998
Budget actionnarial	-0,02	265,00	3,298	1,301
ZONE CENTRALE				
contrainte	0,07	269,00	0,000	0,998
effets pervers	0,17	269,00	0,000	0,998
rituel	0,21	269,00	0,000	0,998
budget managérial	0,27	269,00	0,000	0,998
Par les VARIABLES CONTINUES ILLUSTRATIVES				
Libellé de la variable	Coordonnée	Poids	Moyenne	Ecart-type
Allouer les ressources	-0,21	266,00	3,744	1,039
Gérer les risques	-0,20	267,00	2,779	1,127
Coordonner les diverses activités	-0,20	266,00	3,165	1,018
Déployer la stratégie	-0,19	266,00	3,639	1,004
Vous êtes satisfait du processus budgétaire	-0,13	268,00	3,291	1,126
Autoriser les dépenses	-0,09	267,00	3,775	1,102
Les managers sont en général satisfaits du processus budgéta	-0,09	265,00	3,309	0,965
Prévoir les besoins financiers	-0,08	267,00	3,891	1,090
Le budget se déroule sur un horizon annuel qui n'est pas ada	-0,07	265,00	2,453	1,371
ZONE CENTRALE				
Définir les responsabilités et contractualiser les engagemen	0,07	267,00	3,476	1,171
Le budget traduit une prédominance de la rentabilité sur le	0,08	266,00	2,846	1,254
Le budget introduit des rigidités dans l'organisation	0,12	266,00	2,534	1,223
Le budget décourage la coopération	0,13	266,00	2,086	0,974
Motiver les responsables opérationnels	0,14	267,00	3,371	1,128
Le budget impose une culture de contrôle plutôt qu'une cultu	0,14	267,00	2,772	1,200
Le budget entraîne des comportements opportunistes	0,15	266,00	2,951	1,223
Le budget bloque les innovations	0,15	267,00	2,090	1,020
Le budget provoque des comportements conservateurs	0,15	267,00	3,146	1,237
Le budget n'a plus de pertinence dans un environnement deven	0,17	266,00	2,399	1,276
Le budget prend trop de temps pour une faible valeur ajoutée	0,20	267,00	2,536	1,253
Le budget est d'abord un rituel	0,20	266,00	2,553	1,307
Evaluer la performance des managers	0,36	267,00	3,371	1,229

<b>Description de l'axe 3</b>				
<b>Par les VARIABLES CONTINUES ILLUSTRATIVES</b>				
Libellé de la variable	Coordonnée	Poids	Moyenne	Ecart-type
budget stratégique	-0,11	269,00	0,000	0,998
contrainte	-0,07	269,00	0,000	0,998
budget administratif	-0,05	269,00	0,000	0,998
effets pervers	-0,02	269,00	0,000	0,998
<b>ZONE CENTRALE</b>				
budget managérial	0,06	269,00	0,000	0,998
rituel	0,14	269,00	0,000	0,998
<b>Par les VARIABLES CONTINUES ILLUSTRATIVES</b>				
Libellé de la variable	Coordonnée	Poids	Moyenne	Ecart-type
Gérer les risques	-0,14	267,00	2,779	1,127
Le budget impose une culture de contrôle plutôt qu'une cultu	-0,10	267,00	2,772	1,200
Allouer les ressources	-0,08	266,00	3,744	1,039
Piloter les différentes activités de l'entreprise	-0,07	265,00	4,042	0,973
Déployer la stratégie	-0,06	266,00	3,639	1,004
Coordonner les diverses activités	-0,04	266,00	3,165	1,018
Autoriser les dépenses	-0,04	267,00	3,775	1,102
Prévoir les besoins financiers	-0,03	267,00	3,891	1,090
Le budget introduit des rigidités dans l'organisation	-0,03	266,00	2,534	1,223
Le budget est un instrument de gestion majeur	-0,03	269,00	4,033	0,906
Le budget provoque des comportements conservateurs	-0,02	267,00	3,146	1,237
Le budget se déroule sur un horizon annuel qui n'est pas ada	-0,02	265,00	2,453	1,371
Vous êtes satisfait du processus budgétaire	-0,01	268,00	3,291	1,126
<b>ZONE CENTRALE</b>				
Communiquer avec les acteurs externes (actionnaires créanci	0,01	265,00	3,298	1,301
Le budget décourage la coopération	0,01	266,00	2,086	0,974
Le budget prend trop de temps pour une faible valeur ajoutée	0,01	267,00	2,536	1,253
Le budget bloque les innovations	0,02	267,00	2,090	1,020
Communiquer entre les différents niveaux hiérarchiques	0,02	267,00	3,277	1,120
Le budget traduit une prédominance de la rentabilité sur le	0,02	266,00	2,846	1,254
Définir les responsabilités et contractualiser les engagemen	0,02	267,00	3,476	1,171
Evaluer la performance des managers	0,03	267,00	3,371	1,229
Le budget entraîne des comportements opportunistes	0,05	266,00	2,951	1,223
Les managers sont en général satisfaits du processus budgéta	0,05	265,00	3,309	0,965
Motiver les responsables opérationnels	0,07	267,00	3,371	1,128
Le budget est d'abord un rituel	0,12	266,00	2,553	1,307

## Annexe 5.5- Caractérisation des groupes par les rôles et critiques

CLASSE 1 / 5 (Poids = 34.00 Effectif = 34)						
Variables caractéristiques	Moy. dans la classe	Moy. générale	Ec-type dans la classe	Ec-type général	Valeur-Test	Prob.
Définir les responsabilités et contractualiser les engagements	3,758	3,476	0,922	1,175	1,47	0,071
Motiver les responsables opérationnels	3,636	3,371	1,010	1,132	1,44	0,075
Evaluer la performance des managers	3,636	3,371	1,096	1,234	1,32	0,094
Le budget entraîne des comportements opportunistes	3,212	2,951	1,387	1,230	1,30	0,097
Le budget est un instrument de gestion majeur	4,206	4,033	0,676	0,906	1,19	0,118
Vous êtes satisfait du processus budgétaire	3,485	3,291	1,048	1,129	1,05	0,146
Communiquer entre les différents niveaux hiérarchiques	3,455	3,277	1,103	1,124	0,97	0,167
Le budget est d'abord un rituel	2,758	2,553	1,371	1,315	0,96	0,170
Les managers sont en général satisfaits du processus budgétaire	3,412	3,309	0,911	0,973	0,66	0,256
Communiquer avec les acteurs externes (actionnaires, créanciers)	3,438	3,298	1,345	1,311	0,64	0,261
Déployer la stratégie	3,636	3,639	0,915	1,010	-0,02	0,493
Le budget impose une culture de contrôle plutôt qu'une culture d'implication	2,667	2,772	1,295	1,204	-0,53	0,297
Le budget introduit des rigidités dans l'organisation	2,394	2,534	1,205	1,230	-0,70	0,243
Prévoir les besoins financiers	3,727	3,891	1,052	1,095	-0,92	0,179
Coordonner les diverses activités	3,000	3,165	0,985	1,024	-0,99	0,161

<b>CLASSE 2 / 5 (Poids = 62.00 Effectif = 62 )</b>						
Variables caractéristiques	Moy. dans la classe	Moy. générale	Ec-type dans la classe	Ec-type général	Valeur- Test	Prob.
Le budget prend trop de temps pour une faible valeur ajoutée	3,065	2,536	1,203	1,258	3,77	0,000
Evaluer la performance des managers	3,871	3,371	1,085	1,234	3,64	0,000
Le budget bloque les innovations	2,403	2,090	1,054	1,024	2,75	0,003
Le budget introduit des rigidités dans l'organisation	2,852	2,534	1,226	1,230	2,30	0,011
Le budget n'a plus de pertinence dans un environnement devenu trop incertain	2,721	2,399	1,295	1,283	2,23	0,013
Définir les responsabilités et contractualiser les engagements	3,758	3,476	1,058	1,175	2,16	0,016
Le budget est d'abord un rituel	2,855	2,553	1,281	1,315	2,06	0,020
Motiver les responsables opérationnels	3,629	3,371	0,988	1,132	2,05	0,020
Le budget décourage la coopération	2,306	2,086	0,993	0,979	2,02	0,022
Le budget entraîne des comportements opportunistes	3,213	2,951	1,147	1,230	1,89	0,029
Le budget impose une culture de contrôle plutôt qu'une culture d'implication	3,016	2,772	1,143	1,204	1,82	0,034
Le budget provoque des comportements conservateurs	3,387	3,146	1,127	1,241	1,74	0,041
Le budget est un instrument de gestion majeur	4,161	4,033	0,766	0,906	1,26	0,103
Le budget traduit une prédominance de la rentabilité sur le court terme au détriment de la création de valeur sur le long terme	3,016	2,846	1,157	1,261	1,21	0,113
Le budget se déroule sur un horizon annuel qui n'est pas adapté au cycle d'activité de mon entreprise	2,557	2,453	1,397	1,381	0,67	0,251
Autoriser les dépenses	3,677	3,775	1,104	1,106	-0,79	0,214
Allouer les ressources	3,629	3,744	0,920	1,045	-0,99	0,161
Coordonner les diverses activités	3,048	3,165	1,054	1,024	-1,03	0,152
Vous êtes satisfait du processus budgétaire	3,129	3,291	1,008	1,129	-1,29	0,099
Communiquer avec les acteurs externes (actionnaires, créanciers)	3,098	3,298	1,364	1,311	-1,35	0,088
Prévoir les besoins financiers	3,694	3,891	1,086	1,095	-1,62	0,052
Les managers sont en général satisfaits du processus budgétaire	3,131	3,309	0,839	0,973	-1,63	0,052
Communiquer entre les différents niveaux hiérarchiques	3,048	3,277	1,142	1,124	-1,83	0,034
Gérer les risques	2,516	2,779	0,911	1,132	-2,08	0,019
Déployer la stratégie	3,290	3,639	0,923	1,010	-3,10	0,001

<b>CLASSE 3 / 5 (Poids = 63.00 Effectif = 63 )</b>						
Variables caractéristiques	Moy. dans la classe	Moy. générale	Ec-type dans la classe	Ec-type général	Valeur-Test	Prob.
Vous êtes satisfait du processus budgétaire	4,175	3,291	0,846	1,129	7,09	0,000
Le budget est un instrument de gestion majeur	4,714	4,033	0,486	0,906	6,80	0,000
Les managers sont en général satisfaits du processus budgétaire	4,016	3,309	0,701	0,973	6,59	0,000
Gérer les risques	3,429	2,779	1,065	1,132	5,20	0,000
Définir les responsabilités et contractualiser les engagements	4,127	3,476	0,934	1,175	5,02	0,000
Evaluer la performance des managers	3,968	3,371	1,007	1,234	4,39	0,000
Communiquer entre les différents niveaux hiérarchiques	3,810	3,277	1,111	1,124	4,29	0,000
Motiver les responsables opérationnels	3,905	3,371	0,904	1,132	4,27	0,000
Coordonner les diverses activités	3,635	3,165	0,896	1,024	4,16	0,000
Piloter les différentes activités de l'entreprise	4,444	4,042	0,850	0,980	3,73	0,000
Déployer la stratégie	4,048	3,639	0,983	1,010	3,67	0,000
Autoriser les dépenses	4,222	3,775	0,967	1,106	3,66	0,000
Allouer les ressources	4,159	3,744	1,011	1,045	3,60	0,000
Prévoir les besoins financiers	4,254	3,891	0,925	1,095	3,00	0,001
Communiquer avec les acteurs externes (actionnaires, créanciers)	3,587	3,298	1,150	1,311	2,00	0,023
Le budget traduit une prédominance de la rentabilité sur le court terme au détriment de la création de valeur sur le long terme	2,645	2,846	1,345	1,261	-1,43	0,077
Le budget se déroule sur un horizon annuel qui n'est pas adapté au cycle d'activité de mon entreprise	2,206	2,453	1,262	1,381	-1,62	0,053
Le budget entraîne des comportements opportunistes	2,587	2,951	1,243	1,230	-2,68	0,004
Le budget introduit des rigidités dans l'organisation	2,143	2,534	1,220	1,230	-2,88	0,002
Le budget bloque les innovations	1,762	2,090	0,868	1,024	-2,90	0,002
Le budget impose une culture de contrôle plutôt qu'une culture d'implication	2,333	2,772	1,195	1,204	-3,30	0,000
Le budget décourage la coopération	1,730	2,086	0,895	0,979	-3,30	0,000
Le budget n'a plus de pertinence dans un environnement devenu trop incertain	1,921	2,399	1,131	1,283	-3,38	0,000
Le budget provoque des comportements conservateurs	2,635	3,146	1,337	1,241	-3,73	0,000
Le budget est d'abord un rituel	1,952	2,553	1,099	1,315	-4,10	0,000
Le budget prend trop de temps pour une faible valeur ajoutée	1,921	2,536	1,059	1,258	-4,43	0,000

<b>CLASSE 4 / 5 (Poids = 64.00 Effectif = 64 )</b>						
Variables caractéristiques	Moy. dans la classe	Moy. générale	Ec-type dans la classe	Ec-type général	Valeur-Test	Prob.
Le budget se déroule sur un horizon annuel qui n'est pas adapté au cycle d'activité de mon entreprise	2,746	2,453	1,368	1,381	1,93	0,027
Le budget provoque des comportements conservateurs	3,397	3,146	1,148	1,241	1,83	0,034
Coordonner les diverses activités	3,317	3,165	0,973	1,024	1,35	0,089
Allouer les ressources	3,873	3,744	0,984	1,045	1,12	0,132
Le budget décourage la coopération	2,206	2,086	0,945	0,979	1,11	0,133
Prévoir les besoins financiers	4,000	3,891	1,084	1,095	0,90	0,184
Déployer la stratégie	3,714	3,639	1,030	1,010	0,68	0,250
Le budget traduit une prédominance de la rentabilité sur le court terme au détriment de la création de valeur sur le long terme	2,937	2,846	1,246	1,261	0,65	0,257
Autoriser les dépenses	3,841	3,775	1,072	1,106	0,54	0,294
Le budget impose une culture de contrôle plutôt qu'une culture d'implication	2,841	2,772	1,116	1,204	0,52	0,300
Le budget n'a plus de pertinence dans un environnement devenu trop incertain	2,429	2,399	1,205	1,283	0,21	0,416
Le budget bloque les innovations	2,111	2,090	0,928	1,024	0,19	0,425
Le budget introduit des rigidités dans l'organisation	2,556	2,534	1,081	1,230	0,16	0,436
Le budget entraîne des comportements opportunistes	2,952	2,951	1,090	1,230	0,01	0,496
Communiquer avec les acteurs externes (actionnaires, créanciers)	3,222	3,298	1,278	1,311	-0,53	0,300
Le budget est d'abord un rituel	2,460	2,553	1,232	1,315	-0,64	0,262
Piloter les différentes activités de l'entreprise	3,952	4,042	1,054	0,980	-0,82	0,205
Les managers sont en général satisfaits du processus budgétaire	3,190	3,309	0,906	0,973	-1,11	0,134
Vous êtes satisfait du processus budgétaire	3,063	3,291	0,933	1,129	-1,85	0,032
Motiver les responsables opérationnels	3,063	3,371	1,125	1,132	-2,46	0,007
Définir les responsabilités et contractualiser les engagements	3,095	3,476	1,137	1,175	-2,93	0,002
Le budget est un instrument de gestion majeur	3,719	4,033	0,800	0,906	-3,18	0,001
Evaluer la performance des managers	2,746	3,371	1,069	1,234	-4,59	0,000

<b>CLASSE 5 / 5 (Poids = 46.00 Effectif = 46 )</b>						
Variables caractéristiques	Moy. dans la classe	Moy. générale	Ec-type dans la classe	Ec-type général	Valeur- Test	Prob.
Le budget est d'abord un rituel	2,935	2,553	1,389	1,315	2,16	0,015
Le budget impose une culture de contrôle plutôt qu'une culture d'implication	3,022	2,772	1,170	1,204	1,55	0,061
Le budget n'a plus de pertinence dans un environnement devenu trop incertain	2,609	2,399	1,406	1,283	1,22	0,111
Le budget introduit des rigidités dans l'organisation	2,717	2,534	1,297	1,230	1,11	0,133
Le budget prend trop de temps pour une faible valeur ajoutée	2,652	2,536	1,322	1,258	0,69	0,245
Le budget décourage la coopération	2,156	2,086	1,010	0,979	0,52	0,302
Communiquer avec les acteurs externes (actionnaires, créanciers)	3,174	3,298	1,388	1,311	-0,71	0,240
Le budget traduit une prédominance de la rentabilité sur le court terme au détriment de la création de valeur sur le long terme	2,696	2,846	1,140	1,261	-0,89	0,188
Le budget se déroule sur un horizon annuel qui n'est pas adapté au cycle d'activité de mon entreprise	2,267	2,453	1,405	1,381	-0,99	0,161
Déployer la stratégie	3,444	3,639	0,979	1,010	-1,42	0,078
Prévoir les besoins financiers	3,630	3,891	1,204	1,095	-1,77	0,038
Communiquer entre les différents niveaux hiérarchiques	2,761	3,277	0,937	1,124	-3,42	0,000
Gérer les risques	2,239	2,779	1,067	1,132	-3,55	0,000
Piloter les différentes activités de l'entreprise	3,565	4,042	1,035	0,980	-3,62	0,000
Autoriser les dépenses	3,196	3,775	1,035	1,106	-3,90	0,000
Coordonner les diverses activités	2,578	3,165	0,882	1,024	-4,22	0,000
Allouer les ressources	3,133	3,744	1,046	1,045	-4,29	0,000
Evaluer la performance des managers	2,543	3,371	1,155	1,234	-4,99	0,000
Les managers sont en général satisfaits du processus budgétaire	2,636	3,309	0,979	0,973	-5,02	0,000
Vous êtes satisfait du processus budgétaire	2,478	3,291	1,098	1,129	-5,36	0,000
Motiver les responsables opérationnels	2,522	3,371	1,078	1,132	-5,58	0,000
Définir les responsabilités et contractualiser les engagements	2,522	3,476	1,037	1,175	-6,04	0,000
Le budget est un instrument de gestion majeur	3,239	4,033	1,004	0,906	-6,52	0,000

## Annexe 6.1- Echelles de mesure des déterminants des pratiques budgétaires : revue de littérature

Concepts à mesurer	Opérationnalisations
Incertitude de la technologie	<p><b>Brownell et Merchant (1990) (Product standardization)</b> How would you characterize the production of your department on the following standardization scale?</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Each unit custom made</li> <li>- Product differ but have common components</li> <li>- Products basically alike, with only minor differences (e.g. models, add-on features)</li> <li>- Products completely standardized</li> </ul> <p><b>Simons (1987a)</b> The process by which organizational inputs (i.e. financial, material, and human) are transformed into organizational outputs (i.e. products or services) are well understood throughout the organization</p>
Décentralisation	<p><b>Echelle de l'école d'Aston sur la décentralisation</b> "Which level in your firm has the authority to make the following decisions? (Mark a score of 0 if the level is above that of chief executive –this would be the board of directors or owner; mark 1 if the level is the chief executive; mark 2 if it is a divisional or functional manager such as a production or sales manager; mark 3 if it is a sub-department head; mark 4 if it is a first-level supervisor; and mark 5 if the decision is made by operatives at the shop level.) Circle the appropriate level Decision concerning: the number of workers required / whether to employ a worker / internal labor disputes / overtime to be worked at the shop level / delivery dates and priority of orders / production plans to be worked on / dismissal of a worker / methods of personnel selection / method of work to be used / machinery or equipment to be used / allocation of work among variable workers <b>Gordon et Narayanan (1984) (<math>\alpha=0,79</math> et <math>0,66</math> chez Gul et Chia (1994))</b> To what extent has authority been delegated to appropriate senior managers for each of the following classes of decisions? Development of new products or services The hiring and firing of managerial personnel Selection of large investments Budget allocation Pricing decisions</p>
Type de stratégie	<p><b>Snow et Herbiniack (1980)</b> Which one of the following descriptions most closely fits your organization compared to other firms in the industry (please consider your division or company as a whole and note that none of the types listed below is inherently "good" or "bad"). Type 1: this type of organization attempts to locate and maintain a secure niche in a relatively stable product or service area. The organization tends to offer a more limited range of products or services than its competitors, and it tries to protect its domain by offering higher quality, superior service, lower price, and so forth. Often this type of organization is not at the forefront of developments in the industry –it tends to ignore industry changes that have no direct influence on current areas of operation and concentrates instead on doing the best job possible in a limited area. Type 2: this type of organization typically operates within a broad product-market domain that undergoes periodic redefinition. The organization values being "first in" in new product and markets area even if not all of these efforts prove to be highly profitable. The organization responds rapidly to early signals concerning areas of opportunity, and these responses often lead to a new round of competitive actions. However, this type of organization may not maintain market strength in all of areas it enters. Type 3: this type of organization attempts to maintain a stable, limited line of products or services, while at the same time moving out quickly to follow a carefully selected set of the more promising new developments in the industry. The organization is seldom "first in" with new products or services. However, by carefully monitoring the actions of major competitors in areas compatible with its stable product-market base, the organization can</p>

	<p>frequently be “second in” with a more cost-efficient product or service.</p> <p>Type 4: this type of organization does not appear to have a consistent product-market orientation. The organization is usually not as aggressive in maintaining established products and markets as some of its competitors, nor is it willing to take as many risks as other competitors. Rather, the organization responds in those areas where it is forced by environmental pressures.</p> <p>In the previous question, you selected a particular description of your organization. Which description (i.e., Type 1, 2, 3, or 4) best fits your organization for the period:</p> <p>1-3 years ago 1-3 years from now</p>
Positionnement stratégique	<p><b>Miller (1988) repris par Lee et Miller (1999)</b> Not part of our strategy at all → A key part of our strategy</p> <p>Just-in-time manufacturing Efficient inventory management Total quality programs Reducing production/operations cost Advertising Promoting brand identification Attractive design or packaging New product development Product R and D State-of-the-art products Always refining existing products</p> <p><b>Davis P.S. et al. (1993)</b> Indicate your reliance on each strategic facet in your current approach to responding to primary competitors’ actions’ Unit’s ongoing (long term) emphasis in maintaining higher production efficiency, innovation in manufacturing processes, attracting and/or retaining skilled labor, investing in new facilities Firm’s efforts in developing brand identification, the use of advertising and promotion, innovation in marketing techniques, effective control of channels of distribution, forecasting market growth</p> <p><b>Govindaradjan (1988)</b> Position your products relatively to those of leading competitor : Product selling price / percent of sales spent on R&amp;D / percent of sales spent on marketing expenses, product quality, brand image, product features (7-point Likert scales significantly lower → higher) <i>Les réponses aux différentes échelles sont ensuite additionnées pour obtenir le construit « stratégie de différenciation ».</i></p>
Mission stratégique	<p><b>Gupta et Govindaradjan (1984) et Govindaradjan et Gupta (1985)</b> Given below are descriptions of several alternative strategies. Depending upon the context, each of these descriptions may represent the strategy for all or only a fraction or none of a business unit’s products. Please indicate below what percentage of your business unit’s current total sales is accounted for by products represented by each of these descriptions. Your answer should total 100%.</p> <p>Increase sales and the market share, be willing to accept low return on investment in the short-to-medium term, if necessary Maintain market share and obtain reasonable return on investment Maximize profitability and cash flow in the short medium term, be willing to sacrifice market share if necessary Prepare for sale or liquidation Non of above (please specify)</p> <p><i>Gupta et Govindaradjan constatent que la dernière question reçoit toujours 0% La mesure est donc obtenue en pondérant les différents pourcentages respectivement par 1, 0, -1 et -2 puis en additionnant les scores obtenus.</i></p>
Incertitude de l’environnement	<p><b>Miles et Snow (1978)</b> We are interested in your company’s relationships with various sectors of the external environment (e.g., suppliers, customers). Specifically, we would like you to rate the characteristics or behavior of various sectors on the degree of their predictability, where 1=highly predictable and 7=highly unpredictable.</p>

- 
- suppliers of your raw materials and components
  - their price changes are
  - quality changes
  - design changes
  - introduction of new materials and components
  - competitors' action
  - their price changes are
  - product quality changes
  - product design changes
  - introduction of new products
  - customers
  - their demand for existing products is
  - demand for new products
  - the financial / capital market
  - interest rate changes (short term debt/long term debt)
  - changes in financial instruments available (short term debt / long term debt)
  - availability of credit (short term debt / long term debt)
  - government regulatory agencies
  - changes in law or agency policies on pricing are
  - changes in law or policies on product standards or quality
  - changes in law or policies regarding financial practices
  - changes in labor (personnel) laws or policies
  - changes in laws or policies affecting marketing and distribution methods
  - changes in laws or policies on acceptable accounting procedures
  - actions of labor unions
  - changes in wages, hours, and working conditions
  - changes in union security
  - changes in grievance procedures
- Gordon et Narayan (1984) ( $\alpha=0,77$ )**
- How intense is each of the following in your industry ? (of negligible intensity / extremely intense)
- Bidding for purchases or raw material
- Competition for manpower
- Price competition
- how many new products and/or services have been marketed during the past 5 yr by your industry? (none / many)
  - how stable / dynamic is the external environment (economic and technological) facing your firms? (very stable –changing slowly/ very dynamic –changing rapidly)
- economic
- technological
- how would you classify the market activities of your competitors during the past five yr? (becoming more predictable / becoming less predictable)
  - during the past 5 yr, the tastes and preferences of your customers have become : (much easier to predict / much harder to predict)
  - during the past 5 yr the legal, political and economic constraints surrounding your firm have: (remained about the same / have proliferated greatly)
  - how often do new scientific discoveries emerge in your industry (seldom / frequently)
- Gibbs et al. (2003)**
- Each item in the composite scale was scored from (1) Very Low, (2) Low, (3) Medium, (4) High, to (5) Very High. The composite score is the average of the scores on the following items: (i) how predictable are the market actions of car dealerships with which you compete; (ii) how accurately can you predict new car sales for the next year; (iii) how stable are the customer preferences and tastes for new car purchases; (iv) how stable are the legal constraints facing your car dealership; and (v) how stable is the economic environment facing your car dealership? The scale was reverse coded so that higher scores correspond with higher degrees of environmental uncertainty.
- 

Style de gestion  
de groupe

**Parenting style (Nilson, 2000)**

Planning influence

1. Below follows some questions regarding the strategic planning of the group. Please mark the most appropriate alternative.

---

- 
- (a) What is the organisation structure?
- decentralised business units with headquarters encouraging strong co-operation and co-ordination, often through a matrix structure or overlapping responsibilities, or through shared corporate resources.
  - Decentralised business units with headquarters supporting sortie co-ordination and skill sharing.
  - Stand alone business units, with headquarters making little or no attempt to co-ordinate or encourage co-operation between them. All transactions on an arms-lengths basis.
- (b) What is the nature of the decision process?
- Most important decisions require a consensus between the business unit, the corporate headquarters (line and staff departments), and any other units with an interest in the decision.
  - Most important decisions are proposed by the business unit, and sanctioned by headquarters subject to meeting strategic and financial criteria.
  - Most important decisions are proposed by the business unit, and sanctioned by headquarters subject to meeting financial criteria.
- (c) How is the format strategic planning system used?
- A means to allow headquarters views to be fed into the decisions at business unit level and a vehicle for co-ordinating strategies for overlapping businesses.
  - A means for headquarters to ask probing questions about strategies proposed by business units. Mainly used to test the quality of thinking at the business unit level.
  - No formal strategic planning process, nor process, it is a paper exercise receiving little commitment from headquarters. Main emphasis in planning on operating plans and budgets.
- (d) What is the role of headquarters in facilitating linkages and synergies between business units?
- Business units are encouraged to co-operate closely together: organisation structures and responsibilities stress shared resources, fluid business boundaries and close linkages between different parts of the company.
  - Business units are encouraged to work together and to seek out significant synergy benefits, but within organisation structures and responsibilities that stress individual business unit performance.
  - Business units are encouraged to work together only on a third party basis, as if they were separate, independent businesses attempting to maximise their own performance
- Control influence
- How important are planning and follow-up systems of the group in the value creation process?
- Describe the methods that group management uses to follow-up to what extent the corporate strategy is implemented (for example; to what extent is short-term financial targets emphasized)
- Keating (1997)**
- Extend to which your actions impact other divisions in the firm (no impact → some impact → very significant impact)
- Extend to which the actions of other managers in the firm impact the performance of your division
- 

Dépendance au  
siège

**Kostova et Roth (2002)**

your location is completely dependent on headquarters for 1/ manufacturing technology and processes 2/ new product development 3/ financial resources 4/ managerial expertise and human resources management 5/ marketing 6/ overall (in general)

---

## Annexe 6.2- Analyse des relations entre déterminants quantitatifs et qualitatifs<sup>221</sup>

	VSTRAT1	LOGEFF	TECHN	HORTECH	DÉCENT	INCERTIT	DIFFER	CONSTR	PLSTRAT	DÉPEND
Défendeur	2,6666	3,1274	2,41	2,2459	3,2228	3,2743	2,8541	3,0462	2,8652	
	123	123	122	123	123	122	118	91	89	
Prospecteur	2,5213	3,5257	2,30	2,2930	3,2556	3,6287	3,0451	3,3740	3,1632	
	124	123	120	124	124	123	116	96	95	
Total	2,5937	3,3266	2,36	2,2696	3,2393	3,4522	2,9488	3,2144	3,0190	
	247	246	242	247	247	245	234	187	184	
F	2,94	10,692	1,014	0,553	0,302	24,656	2,997	12,224	3,558	
Signification	0,088	0,001	0,315	0,458	0,583	0	0,085	0,001	0,061	

	VDIRIBIS	LOGEFF	TECHN	HORTECH	DÉCENT	INCERTIT	DIFFER	CONSTR	PLSTRAT	DÉPEND
Financier	2,9301	3,3241	2,36	2,3958	3,3191	3,5556	2,6625	3,2471	3,1161	
	36	36	36	36	36	36	32	29	28	
Non financier	2,5450	3,3302	2,36	2,2280	3,2114	3,4372	3,0031	3,2061	2,9936	
	212	211	207	212	212	207	200	159	157	
Total	2,6009	3,3293	2,36	2,2524	3,2270	3,4547	2,9561	3,2124	3,0122	
	248	247	243	248	248	243	232	188	185	
F	10,511	0,001	0,001	3,917	1,586	1,23	4,571	0,094	0,297	
Signification	0,001	0,972	0,981	0,049	0,209	0,269	0,034	0,76	0,586	

	VDIRITER	LOGEFF	TECHN	HORTECH	DÉCENT	INCERTIT	DIFFER	CONSTR	PLSTRAT	DÉPEND
Ingénieur	2,5934	3,5226	2,44	2,2500	3,2241	3,4559	2,8780	3,2596	2,8167	
	97	96	95	97	97	93	91	76	75	
Non ingénieur	2,6058	3,2064	2,30	2,2539	3,2289	3,4540	3,0065	3,1804	3,1455	
	151	151	148	151	151	150	141	112	110	
Total	2,6009	3,3293	2,36	2,2524	3,2270	3,4547	2,9561	3,2124	3,0122	
	248	247	243	248	248	243	232	188	185	
F	0,02	6,293	1,556	0,004	0,006	0,001	1,285	0,647	4,107	
Signification	0,888	0,013	0,213	0,95	0,938	0,98	0,258	0,422	0,044	

<sup>221</sup> Pour chaque variable qualitative une analyse de la variance est réalisée (ANOVA). Dans les cas présentés ici, l'analyse de variance se limite à comparer deux groupes, elle est équivalente à une comparaison de moyenne classique (Wonnacott et Wonnacott, 1990). A partir la valeur prise par le ratio F (= variance entre groupes / variance au sein du groupe), il est possible de calculer un niveau de signification. Plus la signification du test est élevée (proche de 0) et plus il est possible de rejeter l'hypothèse d'une égalité de moyenne entre les deux groupes. Les tests de normalité (asymétrie et aplatissement) et d'homogénéité de variance (test de Levène) réalisés préalablement ont permis de s'assurer de la validité des ANOVA réalisées (Weinberg et Abramowitz, 2002).

<b>VDIRIQ</b>	<b>LOGEFF</b>	<b>TECHN</b>	<b>HORTECH</b>	<b>DÉCENT</b>	<b>INCERTIT</b>	<b>DIFFER</b>	<b>CONSTR</b>	<b>PLSTRAT</b>	<b>DÉPEND</b>
Commercial	2,4908	3,1650	2,29	2,2116	3,2167	3,4488	3,0678	3,1868	3,2300
	102	102	99	102	102	101	96	76	75
Non commercial	2,6779	3,4448	2,40	2,2808	3,2342	3,4589	2,8772	3,2298	2,8636
	146	145	144	146	146	142	136	112	110
Total	2,6009	3,3293	2,36	2,2524	3,2270	3,4547	2,9561	3,2124	3,0122
	248	247	243	248	248	243	232	188	185
F	4,734	5,002	0,997	1,286	0,082	0,017	2,901	0,189	5,127
Signification	0,031	0,026	0,319	0,258	0,775	0,896	0,09	0,664	0,025

<b>VGROUP</b>	<b>LOGEFF</b>	<b>TECHN</b>	<b>HORTECH</b>	<b>DÉCENT</b>	<b>INCERTIT</b>	<b>DIFFER</b>	<b>CONSTR</b>	<b>PLSTRAT</b>	<b>DÉPEND</b>
Groupe	2,7052	3,3582	2,45	2,2863	3,2594	3,4932	2,9206	3,2100	2,9941
	188	188	185	188	188	185	175	186	184
Non groupe	2,3107	3,2564	2,16	2,2386	3,1433	3,3667	3,0443	3,3667	3,3500
	66	65	64	66	66	63	61	6	5
Total	2,6027	3,3320	2,37	2,2740	3,2292	3,4610	2,9526	3,2149	3,0035
	254	253	249	254	254	248	236	192	189
F	18,226	0,528	5,635	0,413	2,976	2,154	0,959	0,327	0,527
Signification	0	0,468	0,018	0,521	0,086	0,143	0,328	0,568	0,469

<b>VBOURSE</b>	<b>LOGEFF</b>	<b>TECHN</b>	<b>HORTECH</b>	<b>DÉCENT</b>	<b>INCERTIT</b>	<b>DIFFER</b>	<b>CONSTR</b>	<b>PLSTRAT</b>	<b>DÉPEND</b>
Bourse	2,7779	3,4160	2,49	2,3501	3,3178	3,5209	2,8470	3,2303	3,0053
	119	119	119	119	119	118	112	111	110
Non bourse	2,5066	3,2876	2,26	2,2161	3,1535	3,4246	3,0882	3,1974	3,0222
	113	113	108	113	113	111	106	77	75
Total	2,6457	3,3534	2,38	2,2848	3,2378	3,4742	2,9643	3,2168	3,0122
	232	232	227	232	232	229	218	188	185
F	9,809	1,011	3,889	3,723	7,327	1,563	4,606	0,112	0,011
Signification	0,002	0,316	0,05	0,055	0,007	0,213	0,033	0,739	0,917

<b>AFOUDIR</b>	<b>LOGEFF</b>	<b>TECHN</b>	<b>HORTECH</b>	<b>DÉCENT</b>	<b>INCERTIT</b>	<b>DIFFER</b>	<b>CONSTR</b>	<b>PLSTRAT</b>	<b>DÉPEND</b>
Familles ou dirigeants	2,4918	3,2857	2,29	2,2431	3,2164	3,5799	2,9642	3,2327	2,9428
	84	84	82	84	84	83	81	51	51
Autres que familles ou dirigeants	2,6997	3,3357	2,37	2,2723	3,2656	3,3890	2,8987	3,1802	2,9973
	143	142	140	142	142	140	132	128	125
Total	2,6228	3,3171	2,34	2,2614	3,2473	3,4601	2,9236	3,1952	2,9815
	227	226	222	226	226	223	213	179	176
F	5,315	0,136	0,447	0,177	0,576	5,69	0,3	0,235	0,09
Signification	0,022	0,713	0,504	0,675	0,449	0,018	0,585	0,628	0,765

<b>AISTBQ</b>	<b>LOGEFF</b>	<b>TECHN</b>	<b>HORTECH</b>	<b>DÉCENT</b>	<b>INCERTIT</b>	<b>DIFFER</b>	<b>CONSTR</b>	<b>PLSTRAT</b>	<b>DÉPEND</b>
Institutionnels et banques	2,7352	3,4086	2,42	2,3710	3,3559	3,3333	2,7964	3,0899	3,2955
	32	31	31	31	31	30	28	23	22
Autres qu'institutionnels et banques	2,6044	3,3026	2,33	2,2440	3,2300	3,4798	2,9429	3,2107	2,9367
	195	195	191	195	195	193	185	156	154
Total	2,6228	3,3171	2,34	2,2614	3,2473	3,4601	2,9236	3,1952	2,9815
	227	226	222	226	226	223	213	179	176
F	1,073	0,311	0,298	1,698	1,926	1,64	0,727	0,686	2,095
Signification	0,301	0,578	0,586	0,194	0,167	0,202	0,395	0,408	0,15

<b>AENTP</b>	<b>LOGEFF</b>	<b>TECHN</b>	<b>HORTECH</b>	<b>DÉCENT</b>	<b>INCERTIT</b>	<b>DIFFER</b>	<b>CONSTR</b>	<b>PLSTRAT</b>	<b>DÉPEND</b>
Entreprises	2,6270	3,2708	2,32	2,2752	3,2605	3,4095	2,8826	3,1879	2,8943
	96	96	95	96	96	95	90	94	93
Autres qu'entreprises	2,6197	3,3513	2,36	2,2513	3,2375	3,4977	2,9537	3,2031	3,0793
	131	130	127	130	130	128	123	85	83
Total	2,6228	3,3171	2,34	2,2614	3,2473	3,4601	2,9236	3,1952	2,9815
	227	226	222	226	226	223	213	179	176
F	0,007	0,369	0,163	0,123	0,131	1,246	0,366	0,024	1,264
Signification	0,935	0,544	0,687	0,726	0,717	0,266	0,546	0,877	0,262

<b>AETAT</b>	<b>LOGEFF</b>	<b>TECHN</b>	<b>HORTECH</b>	<b>DÉCENT</b>	<b>INCERTIT</b>	<b>DIFFER</b>	<b>CONSTR</b>	<b>PLSTRAT</b>	<b>DÉPEND</b>
Etat	3,0897	3,6000	2,64	2,0500	3,1111	3,3711	3,2071	3,3030	3,3000
	15	15	14	15	15	15	14	11	10
Autres qu'état	2,5898	3,2970	2,32	2,2765	3,2570	3,4665	2,9037	3,1881	2,9623
	212	211	208	211	211	208	199	168	166
Total	2,6228	3,3171	2,34	2,2614	3,2473	3,4601	2,9236	3,1952	2,9815
	227	226	222	226	226	223	213	179	176
F	8,241	1,334	1,895	2,844	1,35	0,373	1,688	0,319	0,903
Signification	0,004	0,249	0,17	0,093	0,246	0,542	0,195	0,573	0,343

### Annexe 6.3- Effet des variables nominales sur les pratiques budgétaires : contrôle par la taille de l'entreprise<sup>222</sup>

Variables explicatives	Variable dépendante	F	Signification
Dirigeant financier	FPART	,346	,557
	FNEGO	3,644	,057
	FDIFF	1,956	,163
	FECART	5,638	,018
	FREPREV	,001	,976
	FREV	,008	,929
	FEVAL	,023	,879
	FREMU	1,824	,178
	FIMPL	2,682	,103
	FDETAIL	1,077	,300
Appartenance à un groupe	FFORMAL	,930	,336
	FPART	3,456	,064
	FNEGO	1,762	,186
	FDIFF	5,263	,023
	FECART	,683	,409
	FREPREV	8,294	,004
	FREV	,028	,868
	FEVAL	9,057	,003
	FREMU	9,865	,002
	FIMPL	8,000	,005
Cotation en bourse	FDETAIL	,001	,972
	FFORMAL	13,840	,000
	FPART	6,357	,012
	FNEGO	,064	,801
	FDIFF	,057	,812
	FECART	4,036	,046
	FREPREV	18,538	,000
	FREV	,736	,392
	FEVAL	5,751	,017
	FREMU	7,071	,008
FIMPL	3,108	,079	
FDETAIL	,034	,854	
FFORMAL	12,156	,001	

<sup>222</sup> Pour contrôler la part de l'effet taille dans l'effet des variables nominales sur les pratiques budgétaires, nous réalisons une analyse de covariance (Evrard *et al.*, 2003). Les résultats proposés ici correspondent donc à l'effet des variables nominales sur les pratiques budgétaires à taille d'entreprise égale.

## Annexe 6.4- Caractérisation des groupes par les déterminants de pratiques budgétaires

Budget strict						
<i>Variables caractéristiques</i>	<i>Moy. dans la classe</i>	<i>Moy. générale</i>	<i>Ec-type dans la classe</i>	<i>Ec-type général</i>	<i>Valeur-Test</i>	<i>Prob.</i>
Complexité de la technologie	3,644	3,342	0,857	0,974	1,76	0,039
Influence par le plan	3,389	3,293	0,758	0,768	0,57	0,283
Planification stratégique (Goold&Campbell)	3,288	3,215	0,572	0,656	0,51	0,305
Horizon d'investissement	2,310	2,382	0,649	0,859	-0,48	0,316
Construire (BCG)	2,878	2,952	0,742	0,845	-0,48	0,314
Effectif (log)	2,528	2,605	0,606	0,664	-0,72	0,235
Dépendance financière	3,474	3,729	1,391	1,351	-0,87	0,193
<i>Libellés des variables</i>	<i>Modalités caractéristiques</i>	<i>% de la mod. dans la classe</i>	<i>% de la mod. dans l'échantillon</i>	<i>% de la classe dans la mod.</i>	<i>Valeur-Test</i>	<i>Prob.</i>
Typologie de stratégie (Miles et Snow)	*Reponse manquante*	14,71	8,18	22,73	1,14	0,127
Formation du dirigeant	Ingénieur / production	44,12	36,06	15,46	0,86	0,195
Formation du dirigeant	Vente / Marketing	26,47	37,92	8,82	-1,29	0,098
Type d'actionnaire (4)	Institutionnel et banques	2,94	11,90	3,13	-1,53	0,063
Typologie de stratégie (Miles et Snow)	Prospecteur	32,35	46,10	8,87	-1,55	0,061
Appartenance à un groupe	Groupe	50,00	69,89	9,04	-2,43	0,008
Cotation en bourse	Bourse	23,53	44,24	6,72	-2,47	0,007
<i>Variables caractéristiques</i>	<i>Moy. dans la classe</i>	<i>Moy. générale</i>	<i>Ec-type dans la classe</i>	<i>Ec-type général</i>	<i>Valeur-Test</i>	<i>Prob.</i>
Les produits/services vendus sont complètement standardisés (*)	3,724	3,287	1,310	1,360	1,83	0,033
La chaîne de valeur est complexe	3,724	3,349	1,111	1,287	1,66	0,048
Expérience du dirigeant dans l'entreprise (temps)	3,793	3,478	1,297	1,362	1,32	0,093
Difficulté à recruter	3,276	3,067	0,943	0,953	1,25	0,106
Image de marque	4,069	3,852	1,143	1,042	1,19	0,117
Chiffre d'affaires (log)	8,132	7,989	0,808	0,793	1,08	0,141
Maintenir les parts de marché et obtenir un retour sur investissement raisonnable	46,482	41,916	23,836	24,316	1,03	0,151
Les décisions prises dans les autres divisions ont un impact sur votre division	3,053	2,780	1,234	1,230	1,02	0,155
Votre division est dépendante du siège pour le développement	3,211	2,905	1,609	1,533	0,91	0,180
Concurrence sur les prix	4,207	4,055	1,063	0,985	0,88	0,189
Embauche et licenciement de managers	3,897	3,800	0,402	0,653	0,84	0,199
Prix de vente des produits	3,750	3,607	0,911	0,963	0,83	0,203
Quel pourcentage de droits de vote détient l'actionnaire principal de votre entreprise ?	4,423	4,230	1,306	1,346	0,77	0,220
Qualité des produits	3,897	3,800	0,803	0,791	0,70	0,242
Incertitude de l'environnement technologique	2,759	2,634	1,005	1,067	0,67	0,252
Choix des investissements	3,931	3,852	0,583	0,691	0,66	0,256
Caractéristiques techniques des produits	3,724	3,645	0,826	0,786	0,58	0,281

Les décisions les plus importantes requièrent un consensus entre la division et le siège sur des critères stratégiques	4,105	3,964	1,209	1,171	0,55	0,290
Effectif (log)	2,528	2,605	0,606	0,664	-0,72	0,235
Dépenses en recherche et développement (en % du CA)	2,897	3,037	1,185	1,090	-0,74	0,230
Votre division est dépendante du siège pour les ressources financières	3,474	3,729	1,391	1,351	-0,87	0,193
Augmenter les ventes et les parts de marché en acceptant si nécessaire un faible retour sur investissement	23,704	27,840	19,842	23,680	-0,96	0,168
Dépense en marketing (en % du CA)	2,621	2,826	0,847	1,056	-1,11	0,133
Votre division est dépendante du siège pour le marketing	2,421	2,784	1,228	1,466	-1,14	0,128
Incertitude sur les ventes	3,536	3,743	0,823	0,907	-1,28	0,100
Incertitude sur les attentes des consommateurs	2,586	2,834	0,720	0,960	-1,47	0,070

(\*) item inversé

<b>Budget diagnostic</b>						
<i>Variables caractéristiques</i>	<i>Moy. dans la classe</i>	<i>Moy. générale</i>	<i>Ec-type dans la classe</i>	<i>Ec-type général</i>	<i>Valeur-Test</i>	<i>Prob.</i>
Effectif (log)	2,767	2,605	0,694	0,664	2,18	0,014
Incertitude de l'environnement	3,329	3,229	0,395	0,470	1,92	0,028
Décentralisation	2,363	2,272	0,629	0,516	1,58	0,057
Influence par le contrôle	3,370	3,177	0,968	1,155	1,45	0,074
Dépendance financière	3,849	3,729	1,172	1,351	0,76	0,223
Dépendance organisationnelle	2,679	2,773	1,137	1,266	-0,63	0,263
Complexité de la technologie	3,202	3,342	0,875	0,974	-1,29	0,099
Horizon d'investissement	2,246	2,382	0,693	0,859	-1,42	0,077
Construire (BCG)	2,774	2,952	0,788	0,845	-1,84	0,033
<i>Libellés des variables</i>	<i>Modalités caractéristiques</i>	<i>% de la mod. dans la classe</i>	<i>% de la mod. dans l'échantillon</i>	<i>% de la classe dans la mod.</i>	<i>Valeur-Test</i>	<i>Prob.</i>
Cotation en bourse	Bourse	66,13	44,24	34,45	3,81	0,000
Appartenance à un groupe	Groupe	87,10	69,89	28,72	3,38	0,000
Formation du dirigeant	Finance / comptabilité	20,97	13,38	36,11	1,74	0,041
Formation du dirigeant	Vente / Marketing	46,77	37,92	28,43	1,48	0,069
Type d'actionnaire (4)	Institutionnel et banques	17,74	11,90	34,38	1,38	0,084
Formation du dirigeant	Ingénieur / production	22,58	36,06	14,43	-2,42	0,008
Cotation en bourse	Non bourse	27,42	42,01	15,04	-2,54	0,005
Appartenance à un groupe	Non groupe	11,29	24,54	10,61	-2,73	0,003

<i>Variables caractéristiques</i>	<i>Moy. dans la classe</i>	<i>Moy. générale</i>	<i>Ec-type dans la classe</i>	<i>Ec-type général</i>	<i>Valeur-Test</i>	<i>Prob.</i>
Incertitude sur les ventes	3,967	3,743	0,746	0,907	2,21	0,014
Prix de vente des produits	3,836	3,607	0,890	0,963	2,13	0,016
Incertitude sur les attentes des consommateurs	3,033	2,834	1,048	0,960	1,84	0,033
Maximiser la rentabilité et les flux de trésorerie sur le court terme	35,241	30,265	23,861	25,024	1,74	0,041
Le processus par lequel les inputs organisationnels (financiers, matériels, humains...) sont transformés en outputs (produits/services) est bien compris (*)	3,000	2,806	0,941	1,051	1,66	0,048
Incertitude sur les actions des concurrents	3,393	3,249	0,892	0,927	1,39	0,082
Incertitude de l'environnement économique	4,000	3,867	0,724	0,862	1,38	0,083
Concurrence sur les prix	4,197	4,055	0,743	0,985	1,29	0,099
Concurrence sur l'innovation	3,525	3,379	0,985	1,124	1,16	0,124
Incertitude de l'environnement technologique	2,770	2,634	0,998	1,067	1,15	0,126
Incertitude sur les contraintes légales	3,000	2,866	1,071	1,145	1,05	0,147
Chiffre d'affaires (log)	8,084	7,989	0,773	0,793	1,00	0,159
Votre division est dépendante du siège pour les ressources financières	3,849	3,729	1,172	1,351	0,76	0,223
Les décisions les plus importantes requièrent un consensus entre la division et le siège sur des critères stratégiques	4,056	3,964	0,911	1,171	0,68	0,249
Dépenses en recherche et développement (en % du CA)	3,117	3,037	0,950	1,090	0,65	0,258
Dépense en marketing (en % du CA)	2,898	2,826	1,160	1,056	0,61	0,272
Quel pourcentage de droits de vote détient l'actionnaire principal de votre entreprise?	4,143	4,230	1,381	1,346	-0,56	0,288
La chaîne de valeur est complexe	3,267	3,349	1,236	1,287	-0,57	0,285
Les technologies utilisées dans la production des produits/services sont diverses	3,288	3,377	1,121	1,220	-0,64	0,262
Développement de nouveaux produits	3,783	3,850	0,933	0,852	-0,70	0,243
Votre division est dépendante du siège pour le développement	2,774	2,905	1,369	1,533	-0,73	0,232
Votre division est dépendante du siège pour le marketing	2,585	2,784	1,352	1,466	-1,16	0,122
Le siège encourage fortement la coopération et la coordination entre les divisions	3,037	3,225	1,154	1,305	-1,25	0,106
Image de marque	3,705	3,852	1,121	1,042	-1,27	0,101
Choix des prix de vente des produits	3,279	3,405	0,889	0,828	-1,36	0,086
Augmenter les ventes et les parts de marché en acceptant si nécessaire un faible retour sur investissement	23,931	27,840	20,426	23,680	-1,44	0,075
Les produits/services vendus sont complètement standardisés (*)	3,066	3,287	1,084	1,360	-1,46	0,072
Qualité des produits	3,667	3,800	0,699	0,791	-1,50	0,067
Embauche et licenciement de managers	3,672	3,800	0,762	0,653	-1,75	0,040
Difficulté à recruter	2,867	3,067	0,921	0,953	-1,86	0,031
Caractéristiques techniques des produits	3,475	3,645	0,721	0,786	-1,91	0,028
Expérience du dirigeant dans l'entreprise (temps)	3,000	3,478	1,291	1,362	-3,11	0,001

#### Budget interactif

<i>Variables caractéristiques</i>	<i>Moy. dans la classe</i>	<i>Moy. générale</i>	<i>Ec-type dans la classe</i>	<i>Ec-type général</i>	<i>Valeur-Test</i>	<i>Prob.</i>
Horizon d'investissement	2,695	2,382	0,979	0,859	3,19	0,001
Différenciation (Porter)	3,632	3,463	0,590	0,589	2,55	0,005

Complexité de la technologie	3,541	3,342	1,028	0,974	1,82	0,034	
Influence par le plan	3,451	3,293	0,685	0,768	1,71	0,044	
Influence par le contrôle	3,412	3,177	1,224	1,155	1,69	0,046	
Effectif (log)	2,724	2,605	0,692	0,664	1,63	0,052	
Planification stratégique (Goold&Campbell)	3,306	3,215	0,579	0,656	1,15	0,124	
Dépendance organisationnelle	2,922	2,773	1,367	1,266	0,98	0,164	
Dépendance financière	3,880	3,729	1,321	1,351	0,92	0,178	
Construire (BCG)	2,844	2,952	0,768	0,845	-1,08	0,140	
<i>Libellés des variables</i>	<i>Modalités caractéristiques</i>	<i>% de la mod. dans la classe</i>	<i>% de la mod. dans l'échantillon</i>	<i>% de la classe dans la mod.</i>	<i>Valeur-Test</i>	<i>Prob.</i>	
Cotation en bourse	Bourse	61,90	44,24	32,77	3,08	0,001	
Typologie de stratégie (Miles et Snow)	Prospecteur	61,90	46,10	31,45	2,73	0,003	
Appartenance à un groupe	Groupe	80,95	69,89	27,13	2,08	0,019	
Formation du dirigeant	Finance / comptabilité	17,46	13,38	30,56	0,88	0,189	
Formation du dirigeant	Vente / Marketing	31,75	37,92	19,61	-1,01	0,157	
Typologie de stratégie (Miles et Snow)	Défenseur	31,75	45,72	16,26	-2,42	0,008	
Appartenance à un groupe	Non groupe	12,70	24,54	12,12	-2,42	0,008	
<i>Variables caractéristiques</i>		<i>Moy. dans la classe</i>	<i>Moy. générale</i>	<i>Ec-type dans la classe</i>	<i>Ec-type général</i>	<i>Valeur-Test</i>	<i>Prob.</i>
Qualité des produits		4,033	3,800	0,836	0,791	2,62	0,004
Caractéristiques techniques des produits		3,850	3,645	0,813	0,786	2,33	0,010
Dépenses en recherche et développement (en % du CA)		3,305	3,037	1,029	1,090	2,17	0,015
La chaîne de valeur est complexe		3,617	3,349	1,292	1,287	1,84	0,033
Il n'y a pas vraiment de processus de réflexion stratégique (*)		4,078	3,823	1,234	1,212	1,75	0,040
Les technologies utilisées dans la production des produits/services sont diverses		3,607	3,377	1,258	1,220	1,68	0,046
Les décisions prises dans votre division ont un impact sur les autres divisions		2,882	2,654	1,381	1,205	1,57	0,058
Le siège encourage fortement la coopération et la coordination entre les divisions		3,471	3,225	1,377	1,305	1,56	0,059
Image de marque		4,017	3,852	0,983	1,042	1,39	0,082
Votre division est dépendante du siège pour la technologie et le processus de production		2,882	2,629	1,676	1,537	1,38	0,084
Expérience du dirigeant dans l'entreprise (temps)		3,690	3,478	1,380	1,362	1,35	0,089
Dépense en marketing (en % du CA)		2,983	2,826	1,097	1,056	1,31	0,094
Choix des prix de vente des produits		3,525	3,405	0,738	0,828	1,30	0,097
Dépendance vis-à-vis du groupe		3,163	3,011	1,153	1,079	1,18	0,119
Votre division est dépendante du siège pour le développement		3,118	2,905	1,604	1,533	1,16	0,124
Concurrence sur l'innovation		3,517	3,379	1,072	1,124	1,08	0,140
Maintenir les parts de marché et obtenir un retour sur investissement raisonnable		44,964	41,916	24,733	24,316	1,06	0,145
Difficulté à recruter		3,167	3,067	0,879	0,953	0,92	0,178
Votre division est dépendante du siège pour les ressources financières		3,880	3,729	1,321	1,351	0,92	0,178

Incertitude de l'environnement économique	3,951	3,867	0,982	0,862	0,87	0,191
Les décisions les plus importantes requièrent un consensus entre la division et le siège sur des critères stratégiques	4,059	3,964	1,195	1,171	0,67	0,250
Choix des investissements	3,902	3,852	0,718	0,691	0,65	0,259
Les produits/services vendus sont complètement standardisés (*)	3,383	3,287	1,495	1,360	0,62	0,266
Incertitude de l'environnement technologique	2,700	2,634	1,038	1,067	0,55	0,292
Augmenter les ventes et les parts de marché en acceptant si nécessaire un faible retour sur investissement	23,600	27,840	21,609	23,680	-1,51	0,065
Incertitude sur les attentes des consommateurs	2,667	2,834	1,044	0,960	-1,54	0,061
Embauche et licenciement de managers	3,650	3,800	0,771	0,653	-2,03	0,021
Le processus par lequel les inputs organisationnels (financiers, matériels, humains...) sont transformés en outputs (produits/services) est bien compris (*)	2,259	2,806	0,992	1,051	-4,52	0,000

#### Budget souple

<i>Variables caractéristiques</i>	<i>Moy. dans la classe</i>	<i>Moy. générale</i>	<i>Ec-type dans la classe</i>	<i>Ec-type général</i>	<i>Valeur-Test</i>	<i>Prob.</i>
Construire (BCG)	3,027	2,952	0,844	0,845	0,72	0,236
Planification stratégique (Goold&Campbell)	3,274	3,215	0,654	0,656	0,62	0,269
Dépendance organisationnelle	2,698	2,773	1,255	1,266	-0,40	0,345
Décentralisation	2,246	2,272	0,452	0,516	-0,44	0,330
Complexité de la technologie	3,288	3,342	0,973	0,974	-0,49	0,313
Effectif (log)	2,551	2,605	0,668	0,664	-0,75	0,228
Dépendance vis-à-vis du groupe	2,863	3,011	1,137	1,079	-0,93	0,177
Incertitude de l'environnement	3,165	3,229	0,448	0,470	-1,18	0,120
Dépendance financière	3,389	3,729	1,533	1,351	-1,67	0,047
Influence par le contrôle	2,895	3,177	1,071	1,155	-1,68	0,047
<i>Libellés des variables</i>	<i>Modalités caractéristiques</i>	<i>% de la mod. dans la classe</i>	<i>% de la mod. dans l'échantillon</i>	<i>% de la classe dans la mod.</i>	<i>Valeur-Test</i>	<i>Prob.</i>
Typologie de stratégie (Miles et Snow)	*Reponse manquante*	14,06	8,18	40,91	1,65	0,049
Formation du dirigeant	Ingénieur / production	43,75	36,06	28,87	1,31	0,094
Typologie de stratégie (Miles et Snow)	Prospecteur	37,50	46,10	19,35	-1,44	0,075
Type d'actionnaire (4)	Entreprise	26,56	35,69	17,71	-1,61	0,054
Appartenance à un groupe	Groupe	60,94	69,89	20,74	-1,62	0,053
Cotation en bourse	Bourse	28,13	44,24	15,13	-2,87	0,002

<i>Variables caractéristiques</i>	<i>Moy. dans la classe</i>	<i>Moy. générale</i>	<i>Ec-type dans la classe</i>	<i>Ec-type général</i>	<i>Valeur-Test</i>	<i>Prob.</i>
Le processus par lequel les inputs organisationnels (financiers, matériels, humains...) sont transformés en outputs (produits/services) est bien compris (*)	3,034	2,806	0,974	1,051	1,91	0,028

Maintenir les parts de marché et obtenir un retour sur investissement raisonnable	46,923	41,916	25,798	24,316	1,68	0,047
Incertitude sur les attentes des consommateurs	3,000	2,834	0,864	0,960	1,51	0,065
Image de marque	4,039	3,852	0,907	1,042	1,44	0,075
Qualité des produits	3,923	3,800	0,781	0,791	1,26	0,103
Embauche et licenciement de managers	3,881	3,800	0,524	0,653	1,09	0,138
Incertitude sur les contraintes légales	3,000	2,866	1,243	1,145	1,01	0,157
Le siège encourage fortement la coopération et la coordination entre les divisions	3,405	3,225	1,196	1,305	0,93	0,175
Les décisions prises dans les autres divisions ont un impact sur votre division	2,892	2,780	1,203	1,230	0,61	0,270
Dépense en marketing (en % du CA)	2,902	2,826	0,934	1,056	0,58	0,281
Caractéristiques techniques des produits	3,700	3,645	0,728	0,786	0,56	0,288
Votre division est dépendante du siège pour le développement	2,778	2,905	1,565	1,533	-0,55	0,291
Effectif (log)	2,551	2,605	0,668	0,664	-0,75	0,228
Concurrence sur l'innovation	3,276	3,379	1,257	1,124	-0,80	0,212
Dépenses en recherche et développement (en % du CA)	2,922	3,037	1,007	1,090	-0,85	0,198
Choix des investissements	3,780	3,852	0,715	0,691	-0,91	0,182
Votre division est dépendante du siège pour la technologie et le processus de production	2,417	2,629	1,362	1,537	-0,92	0,179
Les décisions prises dans votre division ont un impact sur les autres divisions	2,474	2,654	1,164	1,205	-1,03	0,151
Les technologies utilisées dans la production des produits/services sont diverses	3,220	3,377	1,250	1,220	-1,12	0,130
Incertitude de l'environnement	3,165	3,229	0,448	0,470	-1,18	0,120
Incertitude de l'environnement économique	3,741	3,867	0,821	0,862	-1,26	0,104
Maximiser la rentabilité et les flux de trésorerie sur le court terme	25,865	30,265	26,742	25,024	-1,43	0,076
Incertitude sur les ventes	3,579	3,743	1,042	0,907	-1,55	0,061
Prix de vente des produits	3,415	3,607	0,999	0,963	-1,64	0,051
Votre division est dépendante du siège pour les ressources financières	3,389	3,729	1,533	1,351	-1,67	0,047
Concurrence sur les prix	3,672	4,055	1,209	0,985	-3,36	0,000

#### Budget indicatif

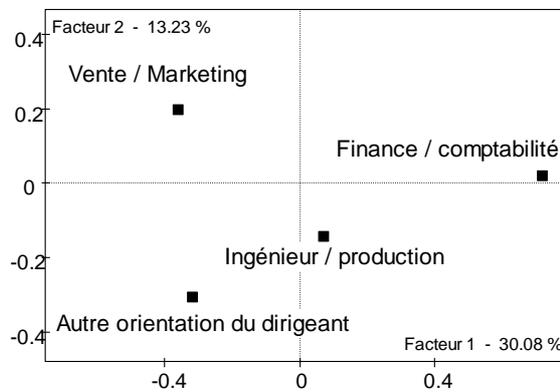
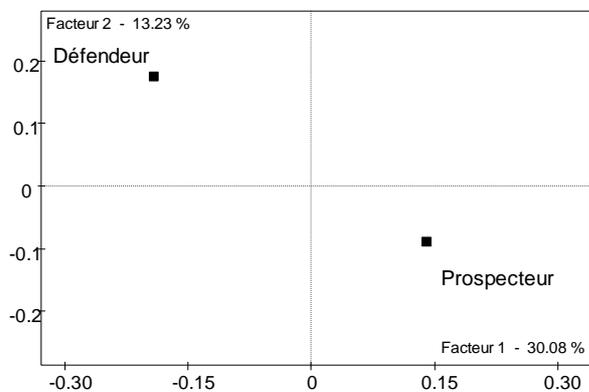
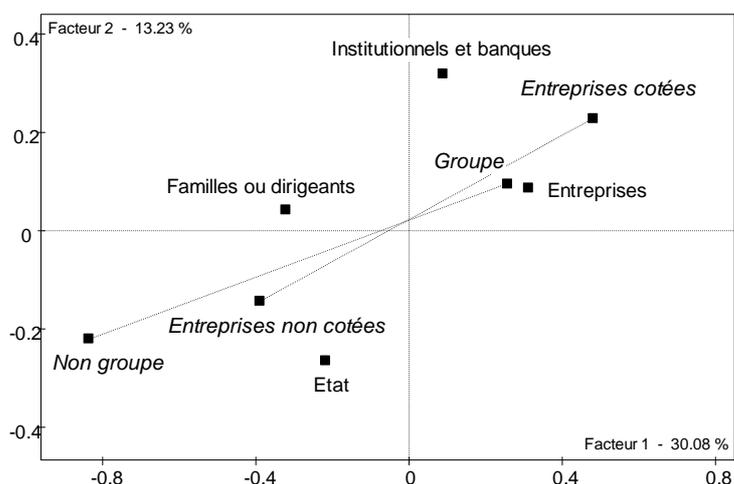
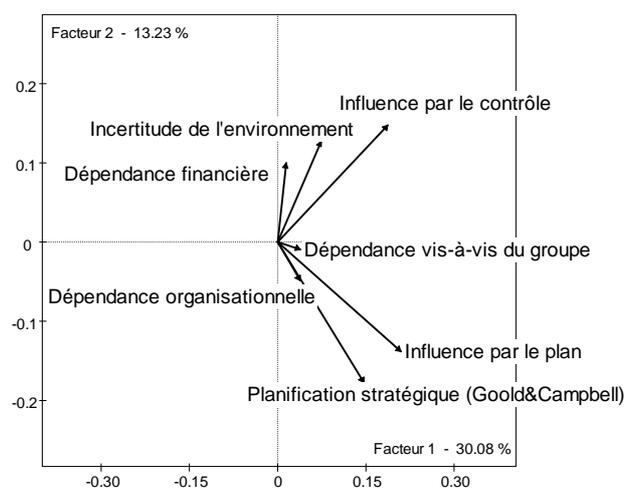
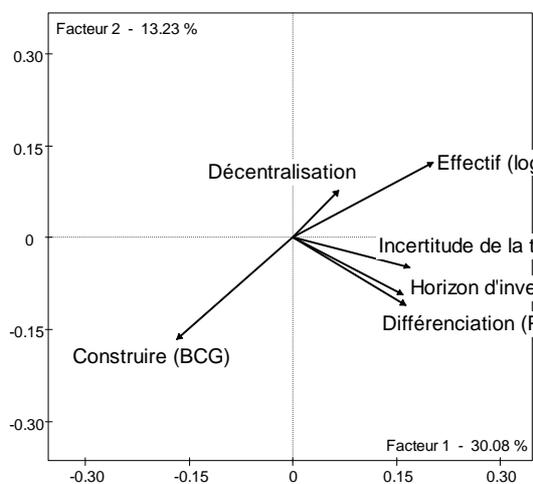
<i>Variables caractéristiques</i>	<i>Moy. dans la classe</i>	<i>Moy. générale</i>	<i>Ec-type dans la classe</i>	<i>Ec-type général</i>	<i>Valeur-Test</i>	<i>Prob.</i>
Construire (BCG)	3,265	2,952	0,957	0,845	2,79	0,003
Dépendance financière	3,833	3,729	1,344	1,351	0,46	0,322
Incertitude de l'environnement	3,156	3,229	0,537	0,470	-1,15	0,124
Décentralisation	2,187	2,272	0,459	0,516	-1,23	0,109
Horizon d'investissement	2,209	2,382	0,929	0,859	-1,45	0,074
Complexité de la technologie	3,141	3,342	1,005	0,974	-1,53	0,063
Planification stratégique (Goold&Campbell)	2,996	3,215	0,835	0,656	-2,03	0,021
Influence par le contrôle	2,767	3,177	1,146	1,155	-2,11	0,017
Influence par le plan	2,944	3,293	0,946	0,768	-2,76	0,003
Effectif (log)	2,355	2,605	0,504	0,664	-2,79	0,003
Différenciation (Porter)	3,204	3,463	0,595	0,589	-3,25	0,001

<i>Libellés des variables</i>	<i>Modalités caractéristiques</i>	<i>% de la mod. dans la classe</i>	<i>% de la mod. dans l'échantillon</i>	<i>% de la classe dans la mod.</i>	<i>Valeur-Test</i>	<i>Prob.</i>
Appartenance à un groupe	Non groupe	41,30	24,54	28,79	2,62	0,004
Cotation en bourse	Non bourse	58,70	42,01	23,89	2,34	0,010
Formation du dirigeant	Vente / Marketing	54,35	37,92	24,51	2,33	0,010
Typologie de stratégie (Miles et Snow)	Défenseur	52,17	45,72	19,51	0,80	0,211
Type d'actionnaire (6)	Famille ou dirigeant	36,96	31,23	20,24	0,75	0,226
Appartenance à un groupe	Groupe	58,70	69,89	14,36	-1,62	0,052
Cotation en bourse	Bourse	28,26	44,24	10,92	-2,26	0,012
Formation du dirigeant	Finance / comptabilité	0,00	13,38	0,00	-3,20	0,001

<i>Variables caractéristiques</i>	<i>Moy. dans la classe</i>	<i>Moy. générale</i>	<i>Ec-type dans la classe</i>	<i>Ec-type général</i>	<i>Valeur-Test</i>	<i>Prob.</i>
Augmenter les ventes et les parts de marché en acceptant si nécessaire un faible retour sur investissement	40,978	27,840	28,084	23,680	4,18	0,000
Embauche et licenciement de managers	4,000	3,800	0,511	0,653	2,29	0,011
Votre division est dépendante du siège pour le marketing	3,300	2,784	1,487	1,466	2,09	0,018
Concurrence sur les prix	4,217	4,055	0,832	0,985	1,23	0,109
Développement de nouveaux produits	3,978	3,850	0,683	0,852	1,10	0,135
Quel pourcentage de droits de vote détient l'actionnaire principal de votre entreprise?	4,405	4,230	1,070	1,346	0,93	0,177
Expérience du dirigeant dans l'entreprise (temps)	3,636	3,478	1,350	1,362	0,85	0,198
Incertitude sur les ventes	3,826	3,743	0,916	0,907	0,68	0,247
Le processus par lequel les inputs organisationnels (financiers, matériels, humains...) sont transformés en outputs (produits/services) est bien compris (*)	2,900	2,806	0,995	1,051	0,62	0,268
Votre division est dépendante du siège pour le développement	2,733	2,905	1,526	1,533	-0,67	0,253
Les produits/services vendus sont complètement standardisés (*)	3,156	3,287	1,460	1,360	-0,72	0,237
Incertitude sur les actions des concurrents	3,156	3,249	0,988	0,927	-0,74	0,228
Maximiser la rentabilité et les flux de trésorerie sur le court terme	27,717	30,265	25,102	25,024	-0,77	0,222
Incertitude sur les attentes des consommateurs	2,733	2,834	0,879	0,960	-0,77	0,219
Incertitude de l'environnement économique	3,761	3,867	0,839	0,862	-0,92	0,179
Votre division est dépendante du siège pour la technologie et le processus de production	2,321	2,629	1,537	1,537	-1,15	0,126
Incertitude de l'environnement	3,156	3,229	0,537	0,470	-1,15	0,124
Le siège encourage fortement la coopération et la coordination entre les divisions	2,967	3,225	1,378	1,305	-1,18	0,119
Décentralisation	2,187	2,272	0,459	0,516	-1,23	0,109
Prix de vente des produits	3,422	3,607	0,977	0,963	-1,42	0,077
Les décisions prises dans votre division ont un impact sur les autres divisions	2,345	2,654	1,092	1,205	-1,50	0,067
Caractéristiques techniques des produits	3,477	3,645	0,783	0,786	-1,56	0,060
Dépenses en recherche et développement (en % du CA)	2,795	3,037	1,272	1,090	-1,62	0,052
Dépense en marketing (en % du CA)	2,558	2,826	1,041	1,056	-1,83	0,034
Concurrence sur l'innovation	3,089	3,379	1,050	1,124	-1,91	0,028
Incertitude de l'environnement technologique	2,356	2,634	1,078	1,067	-1,93	0,027

Les décisions prises dans les autres divisions ont un impact sur votre division	2,367	2,780	1,140	1,230	-2,00	0,023
Les décisions les plus importantes requièrent un consensus entre la division et le siège sur des critères stratégiques	3,516	3,964	1,341	1,171	-2,32	0,010
Il n'y a pas vraiment de processus de réflexion stratégique (*)	3,333	3,823	1,274	1,212	-2,40	0,008
Chiffre d'affaires (log)	7,722	7,989	0,580	0,793	-2,40	0,008
Image de marque	3,477	3,852	0,941	1,042	-2,63	0,004
Incertitude sur les contraintes légales	2,444	2,866	0,908	1,145	-2,72	0,003
La chaîne de valeur est complexe	2,864	3,349	1,254	1,287	-2,75	0,003
Qualité des produits	3,455	3,800	0,689	0,791	-3,19	0,001
Maintenir les parts de marché et obtenir un retour sur investissement raisonnable	31,304	41,916	23,393	24,316	-3,29	0,001

## Annexe 6.5- Position des déterminants sur les deux premiers axes factoriels



## Annexe 7.1- Contingence, *fit* et efficience en contrôle de gestion

**Ittner et Larcker (2001, p. 398-399) :**

“One particularly difficult endogeneity problem arises when the researcher wants to assess whether some managerial accounting choice is associated with improved organizational performance. [...] if all organizations in the sample are optimizing with regard to the accounting system choice, there should be no association between organizational performance and the observed (endogenous) choice, once the exogenous determinants of the choice are controlled in the structural model. Under this (rather extreme) scenario, empirical researchers should not even attempt to explain organizational performance because any statistically significant coefficient on the managerial accounting choice will only occur because of measurement error, misspecification of functional form, inadequate set of exogenous controls, etc. Taken to the extreme, managerial accounting researchers using secondary data should never use performance as the dependent or criterion variable because the results are not interpretable due to econometric problems caused by endogeneity. (This appears to be a very common critique by reviewers in the managerial accounting area. In many cases, this critique is deemed a “fatal” flaw of the research, and causes the paper to be summarily rejected.)

From a real world standpoint, it is difficult to believe that the statement “everybody optimizes all the time” characterizes actual managerial accounting practice. As Milgrom and Roberts (1992, p. 43) note:

‘Paradoxically, the very imperfections in the rationality of people and in the adaptability of organizations denied by many simple economic theories are necessary in proving that rationality-based theories are descriptively and prescriptively useful. With perfect rationality, one would rarely expect to observe two organizations in substantially the same circumstances making substantially different choices, so there would be no possibility of testing what kinds of organizations perform better. A more defensible position is that people learn to make good decisions and that organizations adapt by experimentation and imitation, so there is at least “fossil evidence” available for testing theories.’

Since managerial accounting researchers are ultimately interested in providing at least some insight into which practices have favorable effects on organizational performance, one approach is to admit that at any given point in time, a cross-sectional sample (such as that typically used in managerial accounting research) will be composed of organizations that vary with respect to the optimal level of practice adoption. [...] All organizations may be dynamically learning and moving toward the optimal level, but a cross-sectional sample will consist of observations that are distributed around the optimal choice. The observed cross-sectional variation in practices provides a means to assess the performance consequences of managerial accounting choices.”

**Luft et Shield (2003, p. 203)**

“The contingency theory of organizations, like economics, assumes that organizations tend to use the management accounting that is best for them (i.e. the management accounting that fits). Unlike economics, however, contingency theory assumes that misfit also occurs in some organizations for extended periods (Donaldson, 1996). Under this assumption, it is possible to provide nonexperimental evidence on performance effects of management accounting (interaction fit) as well as on its causes (selection fit). However, these explanations of cause and explanations of effect cannot always be researched in the same settings.

Selection-fit predictions will be supported only if most organizations for which the management accounting practice is a good fit (as defined by the theory) have adopted it and most organizations for which the practice is not a good fit have not adopted it. If the results of these studies of cause are strong enough, then studying effects becomes impossible because there are too few organizations in misfit: there is not enough variation in performance due to the fit of the management accounting practice to provide a powerful comparison. Both selection and interaction fit can be examined only under one of the two following conditions. First, there may be a point in time at which a majority of organizations have achieved fit, thus providing valid evidence about selection fit, but a sufficiently large number of organizations remain that have not achieved fit, thus providing valid evidence about interaction fit. Second, interaction fit can be tested when only a moderate number of organizations

have achieved fit and selection fit can be tested afterward. In order for either of these situations to occur, the events that cause misfit must occur later in some organizations than others and/or some organizations must move from misfit to fit more slowly than others.”

**Chenhall (2003, p. 134-135)**

“While not explicit in most studies with MCS as the outcome variable [in contingency theory ], it is implied that associations between context and MCS reflect equilibrium conditions, or indicate optimal solutions because of survival of the fittest conditions. If equilibrium is assumed, then studying performance is inappropriate as every firm has optimal performance given its situation.

Researchers studying MCS as the outcome variables, also, note that this approach is justified by assuming that rational managers are unlikely to adopt or use MCS that do not assist in enhancing performance [...]. Alternatively, some argue that links between MCS, context and performance can be tenuous as they involve many factors concerning the quality of managing the production processes [...].

In general, if disequilibrium conditions are assumed, then it may be useful for contingency-based studies to first establish adoption and use of MCS, then to examine how they are used to enhance decision quality and finally investigate links with organizational performance.

Care is required when interpreting studies that have outcome variables related to the characteristics of MCS, such as ‘use’ and ‘usefulness’ of the systems. Individuals may be forced to use MCS systems, such as budgets or DCF analysis in decision making, even though they find them of little use. Also, linking ‘use’, ‘usefulness’, ‘benefits’ or ‘satisfaction’ to organizational effectiveness is potentially problematic. A particular MCS may be perceived as not useful, rate low in satisfaction or benefits but organizational performance may be high due to the supply of required information from other sources, either formal or informal. These issues can be resolved by careful attention to the research question. It is quite legitimate to study the adoption of systems and their use. However, it may not be appropriate to claim that these outcomes are of value in improving organization performance. Similarly, the extent to which MCS are perceived as useful may not imply improved organizational performance. [...]

In summary, despite the critique that contingency-based studies should include organizational performance as the dependent variable, studies still follow approaches with MCS as the dependent variable. Care in theory construction is required in following either approach. Studies can provide important insights into the extent of adoption, use and usefulness of MCS, however, it should not be assumed that the models necessarily lead to enhanced organizational performance.

Similarly, if performance is the dependent variable then compelling theory is required to show how the combination of MCS and context enable managers to take more effective decisions that enhance organizational performance.”

**Covaleski *et al* (2003, p. 30)**

Contingency theory [...] assumes that individuals are boundedly rational and satisficing. In consequence, it is difficult to align their behavior with organizational goals. (If they were perfectly rational, then this alignment could be achieved through incentives expressed in the organizational budget.) Designers of organizational structure and processes can make mistakes, and employee behavior in response to organizational structure and process choices can be erratic and unpredictable.

Contingency theory de-emphasizes individual volition and strategic behavior [...]; failure of individuals to act in the organization’s interest is expected to be unintentional, due to decision errors rather than to conflicts of interest between organization and individual.

[...] The contingency-theory concept of equilibrium is “fit.” In order to operate effectively, organizations are expected to fit their structure and process to three groups of contingencies—environment characteristics, organizational size, and technology. “Fit” occurs when a combination of organizational and contingent characteristics produces higher organizational performance than alternative combinations. Contingency theory assumes that, although organizations must have good “fit” in order to survive, and competitive pressures will therefore move them toward equilibrium, disequilibrium occurs often because of individual bounded rationality and satisficing. Organizational disequilibrium can exist for long periods [...] as employees slowly learn from feedback and trial-and-error to bring their decisions into alignment with organization goals.

## Annexe 7.2- Variables explicatives : étude de la multicollinéarité

Statistiques de colinéarité <sup>223</sup>		
	Tolérance	VIF
ZLOGEFF	,872	1,147
ZTECHN	,849	1,178
ZHORTECH	,852	1,174
ZDÉCENT	,790	1,265
ZINCERTI	,784	1,275
ZDIFFER	,863	1,159
ZCONSTR	,849	1,178
ZGOOLDPL	,777	1,287
ZGOOLDCO	,837	1,195
ZDEPORG	,779	1,284
ZDEPFI	,819	1,221
VGROUPE	,899	1,113
VBOURSE	,865	1,156

<sup>223</sup> Un indice de tolérance supérieur à 0,2 et un VIF inférieur à 10 permettent de confirmer l'absence de multicollinéarité (Field, 2000)

## Annexe 7.3- Modèle linéaire général multivarié : hypothèse contingente

### Tests multivariés(b)

Effet		Valeur	F	ddl de l'hypothèse	Erreur ddl	Signification
Intercept	Trace de Pillai	,007	,141(a)	11,000	209,000	1,000
	Lambda de Wilks	,993	,141(a)	11,000	209,000	1,000
	Trace de Hotelling	,007	,141(a)	11,000	209,000	1,000
	Plus grande racine de Roy	,007	,141(a)	11,000	209,000	1,000
VSTRAT1	Trace de Pillai	,048	,949(a)	11,000	209,000	,494
	Lambda de Wilks	,952	,949(a)	11,000	209,000	,494
	Trace de Hotelling	,050	,949(a)	11,000	209,000	,494
	Plus grande racine de Roy	,050	,949(a)	11,000	209,000	,494
LOGEFF	Trace de Pillai	,085	1,765(a)	11,000	209,000	,062
	Lambda de Wilks	,915	1,765(a)	11,000	209,000	,062
	Trace de Hotelling	,093	1,765(a)	11,000	209,000	,062
	Plus grande racine de Roy	,093	1,765(a)	11,000	209,000	,062
TECHN	Trace de Pillai	,065	1,324(a)	11,000	209,000	,213
	Lambda de Wilks	,935	1,324(a)	11,000	209,000	,213
	Trace de Hotelling	,070	1,324(a)	11,000	209,000	,213
	Plus grande racine de Roy	,070	1,324(a)	11,000	209,000	,213
HORTECH	Trace de Pillai	,086	1,789(a)	11,000	209,000	,057
	Lambda de Wilks	,914	1,789(a)	11,000	209,000	,057
	Trace de Hotelling	,094	1,789(a)	11,000	209,000	,057
	Plus grande racine de Roy	,094	1,789(a)	11,000	209,000	,057
DÉCENT	Trace de Pillai	,089	1,864(a)	11,000	209,000	,046
	Lambda de Wilks	,911	1,864(a)	11,000	209,000	,046
	Trace de Hotelling	,098	1,864(a)	11,000	209,000	,046
	Plus grande racine de Roy	,098	1,864(a)	11,000	209,000	,046
INCERTI	Trace de Pillai	,078	1,598(a)	11,000	209,000	,101
	Lambda de Wilks	,922	1,598(a)	11,000	209,000	,101
	Trace de Hotelling	,084	1,598(a)	11,000	209,000	,101
	Plus grande racine de Roy	,084	1,598(a)	11,000	209,000	,101
DIFFER	Trace de Pillai	,020	,388(a)	11,000	209,000	,960
	Lambda de Wilks	,980	,388(a)	11,000	209,000	,960
	Trace de Hotelling	,020	,388(a)	11,000	209,000	,960
	Plus grande racine de Roy	,020	,388(a)	11,000	209,000	,960
CONSTR	Trace de Pillai	,136	2,988(a)	11,000	209,000	,001
	Lambda de Wilks	,864	2,988(a)	11,000	209,000	,001
	Trace de Hotelling	,157	2,988(a)	11,000	209,000	,001
	Plus grande racine de Roy	,157	2,988(a)	11,000	209,000	,001

a Statistique exacte

b Plan : Intercept+VSTRAT1+ZLOGEFF+ZTECHN+ZHORTECH+ZDÉCENT+ZINCERTI+ZDIFFER+ZCONSTR

### Tests des effets inter-sujets

Source	Variable dépendante	Somme des carrés de type III	Ddl	Moyenne des carrés	F	Signification	
Modèle corrigé	FPART	18,893(a)	8	2,362	2,452	,015	
	FNEGO	14,079(b)	8	1,760	1,809	,077	
	FDIFF	12,365(c)	8	1,546	1,543	,144	
	FECART	22,452(d)	8	2,807	2,845	,005	
	FREPREV	3,881(e)	8	,485	,469	,877	
	FREV	9,756(f)	8	1,219	1,198	,301	
	FEVAL	28,100(g)	8	3,513	3,714	,000	
	FREMU	25,507(h)	8	3,188	3,256	,002	
	FIMPL	24,004(i)	8	3,000	3,248	,002	
	FDETAIL	10,384(j)	8	1,298	1,321	,234	
	FFORMAL	20,437(k)	8	2,555	2,614	,009	
	Intercept	FPART	,669	1	,669	,694	,406
		FNEGO	,047	1	,047	,048	,827
FDIFF		,044	1	,044	,044	,835	

	FECART	,136	1	,136	,138	,711
	FREPREV	,099	1	,099	,096	,757
	FREV	,031	1	,031	,030	,863
	FEVAL	,019	1	,019	,020	,887
	FREMU	,227	1	,227	,232	,631
	FIMPL	,052	1	,052	,057	,812
	FDETAIL	,126	1	,126	,128	,721
	FFORMAL	,040	1	,040	,041	,840
	FPART	,153	1	,153	,159	,690
	FNEGO	3,855	1	3,855	3,962	,048
	FDIFF	2,188	1	2,188	2,184	,141
	FECART	1,240	1	1,240	1,257	,263
	FREPREV	1,165	1	1,165	1,126	,290
VSTRAT1	FREV	,048	1	,048	,048	,828
	FEVAL	,464	1	,464	,491	,484
	FREMU	,000	1	,000	,000	,990
	FIMPL	1,420	1	1,420	1,537	,216
	FDETAIL	6,669E-05	1	6,669E-05	,000	,993
	FFORMAL	,003	1	,003	,003	,953
	FPART	,803	1	,803	,833	,362
	FNEGO	,235	1	,235	,242	,623
	FDIFF	,203	1	,203	,203	,653
	FECART	1,135	1	1,135	1,151	,285
	FREPREV	,327	1	,327	,316	,575
LOGEFF	FREV	5,043	1	5,043	4,953	,027
	FEVAL	12,909	1	12,909	13,651	,000
	FREMU	3,992	1	3,992	4,077	,045
	FIMPL	2,814	1	2,814	3,046	,082
	FDETAIL	,142	1	,142	,144	,704
	FFORMAL	3,960	1	3,960	4,053	,045
	FPART	,920	1	,920	,955	,329
	FNEGO	1,477	1	1,477	1,518	,219
	FDIFF	,299	1	,299	,298	,585
	FECART	1,739	1	1,739	1,763	,186
	FREPREV	1,695	1	1,695	1,639	,202
TECHN	FREV	,171	1	,171	,168	,682
	FEVAL	2,167	1	2,167	2,292	,132
	FREMU	,011	1	,011	,012	,914
	FIMPL	4,359	1	4,359	4,720	,031
	FDETAIL	5,327	1	5,327	5,423	,021
	FFORMAL	4,157	1	4,157	4,254	,040
	FPART	5,609	1	5,609	5,823	,017
	FNEGO	,392	1	,392	,403	,526
	FDIFF	,250	1	,250	,250	,618
	FECART	2,182	1	2,182	2,212	,138
	FREPREV	,348	1	,348	,336	,563
	FREV	1,770	1	1,770	1,739	,189
	FEVAL	,208	1	,208	,220	,640
	FREMU	4,196	1	4,196	4,286	,040
	FIMPL	4,014	1	4,014	4,346	,038
	FDETAIL	1,434	1	1,434	1,460	,228
	FFORMAL	3,614	1	3,614	3,698	,056
HORTECH	FPART	6,220	1	6,220	6,458	,012
	FNEGO	,105	1	,105	,108	,743
	FDIFF	,852	1	,852	,851	,357
	FECART	,061	1	,061	,062	,803
	FREPREV	,002	1	,002	,002	,963
	FREV	,173	1	,173	,170	,681
	FEVAL	,015	1	,015	,016	,901
	FREMU	1,171	1	1,171	1,196	,275
	FIMPL	,089	1	,089	,096	,757
	FDETAIL	,765	1	,765	,779	,378
DÉCENT						

	FFORMAL	4,149	1	4,149	4,246	,041
	FPART	,404	1	,404	,419	,518
	FNEGO	,056	1	,056	,057	,811
	FDIFF	5,683	1	5,683	5,673	,018
	FECART	,353	1	,353	,358	,550
	FREPREV	1,113	1	1,113	1,076	,301
ZINCERTI	FREV	,354	1	,354	,348	,556
	FEVAL	4,076	1	4,076	4,310	,039
	FREMU	,140	1	,140	,143	,706
	FIMPL	,364	1	,364	,394	,531
	FDETAIL	1,062	1	1,062	1,081	,300
	FFORMAL	,178	1	,178	,183	,670
	FPART	,155	1	,155	,161	,688
	FNEGO	2,085	1	2,085	2,143	,145
	FDIFF	,234	1	,234	,233	,630
	FECART	1,976	1	1,976	2,003	,158
	FREPREV	,042	1	,042	,041	,840
DIFFER	FREV	,016	1	,016	,015	,901
	FEVAL	,066	1	,066	,070	,792
	FREMU	,220	1	,220	,225	,636
	FIMPL	,494	1	,494	,534	,466
	FDETAIL	,611	1	,611	,622	,431
	FFORMAL	,473	1	,473	,484	,487
	FPART	1,740	1	1,740	1,807	,180
	FNEGO	2,048	1	2,048	2,105	,148
	FDIFF	2,169	1	2,169	2,165	,143
	FECART	10,704	1	10,704	10,852	,001
	FREPREV	,017	1	,017	,017	,897
	FREV	,000	1	,000	,000	,983
	FEVAL	5,581	1	5,581	5,902	,016
	FREMU	16,123	1	16,123	16,467	,000
	FIMPL	5,906	1	5,906	6,394	,012
	FDETAIL	,005	1	,005	,005	,943
	FFORMAL	,371	1	,371	,380	,538
	FPART	210,945	219	,963		
	FNEGO	213,091	219	,973		
	FDIFF	219,401	219	1,002		
	FECART	216,008	219	,986		
	FREPREV	226,575	219	1,035		
	FREV	222,956	219	1,018		
	FEVAL	207,108	219	,946		
	FREMU	214,423	219	,979		
	FIMPL	202,277	219	,924		
	FDETAIL	215,136	219	,982		
	FFORMAL	214,005	219	,977		
	FPART	230,614	228			
	FNEGO	227,299	228			
	FDIFF	231,767	228			
	FECART	238,648	228			
	FREPREV	230,600	228			
	FREV	232,747	228			
	FEVAL	235,268	228			
	FREMU	240,303	228			
	FIMPL	226,391	228			
	FDETAIL	225,813	228			
	FFORMAL	234,450	228			
Total	FPART	229,838	227			
	FNEGO	227,169	227			
	FDIFF	231,767	227			
	FECART	238,461	227			
	FREPREV	230,457	227			
	FREV	232,712	227			
Total corrigé	FPART	229,838	227			
	FNEGO	227,169	227			
	FDIFF	231,767	227			
	FECART	238,461	227			
	FREPREV	230,457	227			
	FREV	232,712	227			

FEVAL	235,208	227
FREMU	239,930	227
FIMPL	226,280	227
FDETAIL	225,520	227
FFORMAL	234,442	227

- a R deux = ,082 (R deux ajusté = ,049)
- b R deux = ,062 (R deux ajusté = ,028)
- c R deux = ,053 (R deux ajusté = ,019)
- d R deux = ,094 (R deux ajusté = ,061)
- e R deux = ,017 (R deux ajusté = -,019)
- f R deux = ,042 (R deux ajusté = ,007)
- g R deux = ,119 (R deux ajusté = ,087)
- h R deux = ,106 (R deux ajusté = ,074)
- i R deux = ,106 (R deux ajusté = ,073)
- j R deux = ,046 (R deux ajusté = ,011)
- k R deux = ,087 (R deux ajusté = ,054)

## Annexe 7.4 Modèle linéaire général multivarié : hypothèse néo-institutionnelle

### Tests multivariés(c)<sup>224</sup>

Effet	Valeur	F	ddl de l'hypothèse	Erreur ddl	Signification	
Intercept	Trace de Pillai	,025	,492(a)	11,000	215,000	,907
	Lambda de Wilks	,975	,492(a)	11,000	215,000	,907
	Trace de Hotelling	,025	,492(a)	11,000	215,000	,907
	Plus grande racine de Roy	,025	,492(a)	11,000	215,000	,907
VDIR1	Trace de Pillai	,149	1,032	33,000	651,000	,420
	Lambda de Wilks	,857	1,031	33,000	634,134	,421
	Trace de Hotelling	,159	1,030	33,000	641,000	,423
	Plus grande racine de Roy	,084	1,661(b)	11,000	217,000	,084
VGROUP	Trace de Pillai	,112	2,459(a)	11,000	215,000	,006
	Lambda de Wilks	,888	2,459(a)	11,000	215,000	,006
	Trace de Hotelling	,126	2,459(a)	11,000	215,000	,006
	Plus grande racine de Roy	,126	2,459(a)	11,000	215,000	,006
VBOURSE	Trace de Pillai	,090	1,932(a)	11,000	215,000	,037
	Lambda de Wilks	,910	1,932(a)	11,000	215,000	,037
	Trace de Hotelling	,099	1,932(a)	11,000	215,000	,037
	Plus grande racine de Roy	,099	1,932(a)	11,000	215,000	,037
ACTION4	Trace de Pillai	,176	1,227	33,000	651,000	,181
	Lambda de Wilks	,832	1,237	33,000	634,134	,173
	Trace de Hotelling	,192	1,245	33,000	641,000	,165
	Plus grande racine de Roy	,124	2,448(b)	11,000	217,000	,007
LOGEFF	Trace de Pillai	,084	1,785(a)	11,000	215,000	,058
	Lambda de Wilks	,916	1,785(a)	11,000	215,000	,058
	Trace de Hotelling	,091	1,785(a)	11,000	215,000	,058
	Plus grande racine de Roy	,091	1,785(a)	11,000	215,000	,058
DEPORG	Trace de Pillai	,089	1,910(a)	11,000	215,000	,039
	Lambda de Wilks	,911	1,910(a)	11,000	215,000	,039
	Trace de Hotelling	,098	1,910(a)	11,000	215,000	,039
	Plus grande racine de Roy	,098	1,910(a)	11,000	215,000	,039
DEPFI	Trace de Pillai	,060	1,249(a)	11,000	215,000	,256
	Lambda de Wilks	,940	1,249(a)	11,000	215,000	,256
	Trace de Hotelling	,064	1,249(a)	11,000	215,000	,256
	Plus grande racine de Roy	,064	1,249(a)	11,000	215,000	,256
GOOLDPLAN	Trace de Pillai	,143	3,272(a)	11,000	215,000	,000
	Lambda de Wilks	,857	3,272(a)	11,000	215,000	,000
	Trace de Hotelling	,167	3,272(a)	11,000	215,000	,000
	Plus grande racine de Roy	,167	3,272(a)	11,000	215,000	,000
GOOLDCO	Trace de Pillai	,070	1,480(a)	11,000	215,000	,140
	Lambda de Wilks	,930	1,480(a)	11,000	215,000	,140
	Trace de Hotelling	,076	1,480(a)	11,000	215,000	,140
	Plus grande racine de Roy	,076	1,480(a)	11,000	215,000	,140

a Statistique exacte

b La statistique est une borne supérieure de F qui produit une borne inférieure pour le seuil de signification.

c Plan : Intercept+VDIR1+VGROUP+VBOURSE+ACTION4+LOGEFF+DEPOR+DEPFI+GOOLD+GOOLD

### Tests des effets inter-sujets

<sup>224</sup> Le test préalable du modèle factoriel complet montre qu'il n'y a pas d'effet d'interaction significatif entre les variables nominales. Pour inclure les entreprises n'appartenant pas à un groupe, la valeur 0 leur a été attribuée sur les items deporg, depfi, gooldplan, gooldcon.

Source	Variable dépendante	Somme des carrés de type III	ddl	Moyenne des carrés	F	Signification
Modèle corrigé	FPART	32,232(a)	13	2,479	2,635	,002
	FNEGO	20,052(b)	13	1,542	1,585	,091
	FDIFF	22,974(c)	13	1,767	1,813	,042
	FECART	29,193(d)	13	2,246	2,375	,005
	FREPREV	32,394(e)	13	2,492	2,787	,001
	FREV	19,364(f)	13	1,490	1,497	,120
	FEVAL	39,540(g)	13	3,042	3,417	,000
	FREMU	24,513(h)	13	1,886	1,942	,027
	FIMPL	48,287(i)	13	3,714	4,100	,000
	FDETAIL	10,044(j)	13	,773	,778	,683
	FFORMAL	38,674(k)	13	2,975	3,265	,000
Intercept	FPART	1,135	1	1,135	1,206	,273
	FNEGO	,001	1	,001	,001	,975
	FDIFF	,013	1	,013	,013	,908
	FECART	,861	1	,861	,910	,341
	FREPREV	,009	1	,009	,010	,920
	FREV	,817	1	,817	,821	,366
	FEVAL	1,887	1	1,887	2,119	,147
	FREMU	,435	1	,435	,448	,504
	FIMPL	1,225	1	1,225	1,352	,246
	FDETAIL	,073	1	,073	,074	,786
	FFORMAL	,002	1	,002	,002	,961
VDIR1	FPART	3,487	3	1,162	1,236	,298
	FNEGO	4,820	3	1,607	1,651	,179
	FDIFF	2,122	3	,707	,726	,538
	FECART	6,544	3	2,181	2,307	,077
	FREPREV	2,139	3	,713	,797	,496
	FREV	1,083	3	,361	,363	,780
	FEVAL	1,305	3	,435	,489	,690
	FREMU	2,603	3	,868	,893	,445
	FIMPL	6,340	3	2,113	2,333	,075
	FDETAIL	3,529	3	1,176	1,184	,316
	FFORMAL	2,520	3	,840	,922	,431
VGROUP	FPART	1,973	1	1,973	2,098	,149
	FNEGO	1,686	1	1,686	1,732	,189
	FDIFF	6,829	1	6,829	7,007	,009
	FECART	,042	1	,042	,045	,833
	FREPREV	,397	1	,397	,444	,506
	FREV	,473	1	,473	,476	,491
	FEVAL	3,109	1	3,109	3,492	,063
	FREMU	2,981	1	2,981	3,069	,081
	FIMPL	4,825	1	4,825	5,325	,022
	FDETAIL	,105	1	,105	,105	,746
	FFORMAL	7,059	1	7,059	7,748	,006
VBOURSE	FPART	2,577	1	2,577	2,739	,099

	FNEGO	,604	1	,604	,621	,432
	FDIFF	,375	1	,375	,385	,536
	FECART	,134	1	,134	,141	,707
	FREPREV	6,816	1	6,816	7,622	,006
	FREV	,386	1	,386	,387	,534
	FEVAL	,662	1	,662	,744	,389
	FREMU	1,841	1	1,841	1,896	,170
	FIMPL	,053	1	,053	,059	,809
	FDETAIL	,027	1	,027	,028	,868
	FFORMAL	2,972	1	2,972	3,262	,072
	FPART	,344	3	,115	,122	,947
	FNEGO	,247	3	,082	,085	,968
	FDIFF	2,786	3	,929	,953	,416
	FECART	4,655	3	1,552	1,641	,181
	FREPREV	7,220	3	2,407	2,691	,047
	FREV	4,440	3	1,480	1,487	,219
	FEVAL	,598	3	,199	,224	,880
	FREMU	3,362	3	1,121	1,154	,328
	FIMPL	,830	3	,277	,306	,821
	FDETAIL	3,755	3	1,252	1,260	,289
	FFORMAL	2,581	3	,860	,945	,420
	FPART	1,711	1	1,711	1,819	,179
	FNEGO	,056	1	,056	,058	,810
	FDIFF	,489	1	,489	,501	,480
	FECART	,316	1	,316	,334	,564
	FREPREV	,175	1	,175	,196	,658
	FREV	8,195	1	8,195	8,234	,005
	FEVAL	8,000	1	8,000	8,986	,003
	FREMU	,755	1	,755	,778	,379
	FIMPL	1,759	1	1,759	1,942	,165
	FDETAIL	,647	1	,647	,651	,420
	FFORMAL	,305	1	,305	,334	,564
	FPART	2,041	1	2,041	2,170	,142
	FNEGO	2,534	1	2,534	2,604	,108
	FDIFF	,095	1	,095	,097	,755
	FECART	,159	1	,159	,168	,682
	FREPREV	2,095	1	2,095	2,342	,127
	FREV	,099	1	,099	,100	,753
	FEVAL	1,093	1	1,093	1,228	,269
	FREMU	,046	1	,046	,048	,827
	FIMPL	,051	1	,051	,056	,813
	FDETAIL	,937	1	,937	,943	,333
	FFORMAL	5,372	1	5,372	5,896	,016
	FPART	,001	1	,001	,001	,978
	FNEGO	,002	1	,002	,002	,969
	FDIFF	4,604	1	4,604	4,725	,031
	FECART	,241	1	,241	,255	,614
	FREPREV	,480	1	,480	,537	,464

	FREV	,122	1	,122	,123	,727
	FEVAL	2,721	1	2,721	3,056	,082
	FREMU	,005	1	,005	,005	,943
	FIMPL	,013	1	,013	,014	,905
	FDETAIL	,186	1	,186	,188	,665
	FFORMAL	2,066	1	2,066	2,268	,134
	FPART	9,588	1	9,588	10,192	,002
	FNEGO	6,378	1	6,378	6,553	,011
	FDIFF	4,337	1	4,337	4,450	,036
	FECART	9,062	1	9,062	9,583	,002
	FREPREV	,305	1	,305	,341	,560
GOOLDPLA	FREV	3,928	1	3,928	3,946	,048
	FEVAL	1,698	1	1,698	1,907	,169
	FREMU	,018	1	,018	,018	,893
	FIMPL	14,015	1	14,015	15,469	,000
	FDETAIL	,864	1	,864	,870	,352
	FFORMAL	,574	1	,574	,630	,428
	FPART	,011	1	,011	,012	,912
	FNEGO	,093	1	,093	,096	,757
	FDIFF	,307	1	,307	,316	,575
	FECART	3,025	1	3,025	3,199	,075
	FREPREV	1,581	1	1,581	1,769	,185
GOOLDCON	FREV	,318	1	,318	,319	,573
	FEVAL	5,413	1	5,413	6,080	,014
	FREMU	2,897	1	2,897	2,983	,086
	FIMPL	7,748	1	7,748	8,551	,004
	FDETAIL	,809	1	,809	,815	,368
	FFORMAL	2,967	1	2,967	3,257	,072
	FPART	211,672	225	,941		
	FNEGO	218,974	225	,973		
	FDIFF	219,264	225	,975		
	FECART	212,755	225	,946		
	FREPREV	201,203	225	,894		
Erreur	FREV	223,947	225	,995		
	FEVAL	200,301	225	,890		
	FREMU	218,523	225	,971		
	FIMPL	203,852	225	,906		
	FDETAIL	223,451	225	,993		
	FFORMAL	204,986	225	,911		
Total	FPART	245,146	239			
	FNEGO	239,098	239			
	FDIFF	242,253	239			
	FECART	241,978	239			
	FREPREV	233,617	239			
	FREV	243,315	239			
	FEVAL	239,841	239			
	FREMU	243,059	239			
	FIMPL	252,252	239			

	FDETAIL	233,563	239
	FFORMAL	243,774	239
	FPART	243,904	238
	FNEGO	239,026	238
	FDIFF	242,238	238
	FECART	241,947	238
	FREPREV	233,597	238
Total corrigé	FREV	243,310	238
	FEVAL	239,841	238
	FREMU	243,036	238
	FIMPL	252,140	238
	FDETAIL	233,496	238
	FFORMAL	243,660	238

- a R deux = ,132 (R deux ajusté = ,082)  
b R deux = ,084 (R deux ajusté = ,031)  
c R deux = ,095 (R deux ajusté = ,043)  
d R deux = ,121 (R deux ajusté = ,070)  
e R deux = ,139 (R deux ajusté = ,089)  
f R deux = ,080 (R deux ajusté = ,026)  
g R deux = ,165 (R deux ajusté = ,117)  
h R deux = ,101 (R deux ajusté = ,049)  
i R deux = ,192 (R deux ajusté = ,145)  
j R deux = ,043 (R deux ajusté = -,012)  
k R deux = ,159 (R deux ajusté = ,110)

## Annexe 8.1- Budget à base d'activités et « *Beyond Budgeting* » : propositions de réforme du budget

La proposition centrale du courant ABB est de « générer le budget à partir d'un modèle de l'organisation qui repose sur les activités » (Hansen *et al.*, 2003, p. 99). Cette approche propose de réaliser un budget faisable au niveau opérationnel avant le budget financier<sup>225</sup>.

Le plan opérationnel est construit grâce à une modélisation de l'organisation par ses activités (*boucle opérationnelle*) : les besoins de la demande conduisent à consommer des activités (dont le niveau est déterminé par le *taux de consommation des activités*) qui elles-mêmes consomment des ressources (qui sont déterminées par le *taux de consommation de ressources*). La *boucle financière* permet ensuite de développer un plan financier à partir du plan opérationnel : le coût des ressources permet de déterminer le coût des activités pour obtenir le coût des produits/services. Ceci permet ensuite de calculer les résultats financiers (qui peuvent être partiellement ajustés en jouant sur les prix, le coût des ressources, le taux de consommation d'activité et de ressources).

Cette manière de procéder permettrait d'éviter les budgets infaisables, de repérer les inefficiences (par la modélisation des consommations), d'améliorer la communication avec les opérationnels (du fait de la traduction en termes opérationnels du budget financier) et l'évaluation de la performance et de favoriser une approche horizontale de l'organisation (Hansen *et al.*, 2003). Cela permettrait au final d'améliorer la prévision et l'allocation de ressources en rendant l'organisation transparente et en limitant les jeux politiques.

L'approche « *Beyond Budgeting* » a d'abord pour objectif « d'éviter ce que Hope et Fraser appellent le *piège de la performance annuelle* » (Hansen *et al.*, 2003, p. 101). Le contrat budgétaire est à l'origine de comportements opportunistes : « essayer de négocier au plus bas les objectifs, obtenir son bonus à tout prix, faire passer le client après les objectifs, ne pas partager le savoir, dépenser le budget intégralement, pouvoir expliquer les écarts, ne pas fournir des prévisions justes, atteindre le budget mais ne pas le dépasser et ne pas prendre de risques » (Hope et Fraser, 2003a, p. 13-14). C'est pourquoi les tenants de la gestion sans budget affirment que « le *Better Budgeting* [tel qu'il est proposé par les partisans du budget à base d'activité] n'est pas la réponse » (Hope et Fraser, 1999c, p. 25).

Hope et Fraser (2003a, p. 27) proposent donc de passer d'un « contrat fixe de performance », tel que le préconise le contrôle budgétaire traditionnel, à un « contrat d'amélioration relative ». Le tableau ci-dessous permet de comparer le modèle de contrôle budgétaire classique et le « modèle » proposé par Hope et Fraser (d'après Hope et Fraser, 2003a, p. 20-27).

<sup>225</sup> Nous reprenons la présentation qu'en font Hansen *et al.* (2003).

	<b>Contrat fixe de performance</b>	<b>Contrat d'amélioration relative</b>
Objectifs	Atteindre les chiffres	Indicateur clés de performance qui ne servent pas à évaluer ou à récompenser
Récompenses	Récompenses liées aux objectifs	Récompenses basées sur l'évaluation du groupe (par benchmark, par les pairs et les années précédentes)
Plans	Pas de lien entre plan et stratégie	Les <i>business units</i> sont responsables de la stratégie. Elles ne doivent pas « atteindre le budget » mais agir pour maximiser la valeur pour les actionnaires
Ressources	Ressources allouées à l'avance par un modèle soviétique de planification centralisée	Ressources disponibles rapidement sur demande
Coordination	Coordination centrale par les budgets sans cohérence avec la stratégie	Coordination des plans par des accords entre services
Contrôle	Mesure de la performance grâce au budget	Tout le monde à accès à l'information. Comparaison à des benchmarks et aux années précédentes.

L'objectif central du « *beyond budgeting* » est donc de supprimer le budget comme référence intangible de l'évaluation de la performance et de l'attribution de sanctions / récompenses.

L'étape suivante du « modèle » est la « décentralisation radicale » par : 1/ la mise en oeuvre d'un « cadre clair de gouvernance » et d'un climat de « haute performance » ; 2/ le transfert de la décision à des managers locaux qui travaillent en petites équipes ; 3/ la focalisation de l'attention sur les clients ; 4/ la mise en place de systèmes d'information ouverts et éthiques (Hope et Fraser, 2003a, p. 29-35). Ceci leur permet d'intégrer dans leur modèle des outils tels que l'EVA, le benchmarking, le tableau de bord prospectif, le management à base d'activité, la gestion de la relation client, des systèmes d'information transparents et adaptatifs (Hope et Fraser, 2003a, p. 177-193). Leur ouvrage donne, au final, l'impression d'une tentative d'intégration de tous les outils promus par des consultants depuis le début des années 1990, sans que la cohérence interne de la démonstration soit toujours respectée. Il permet cependant de faire ressortir de nombreuses questions sur le management et la place du contrôle dans ce management.

# Table des matières

<b>Remerciements</b>	<b>5</b>
<b>Sommaire</b>	<b>7</b>
<b>Introduction générale</b>	<b>9</b>
<b>Partie 1- Processus budgétaire : proposition de modélisation</b>	<b>17</b>
<b>Chapitre 1. Représentations des pratiques budgétaires : revue de littérature</b>	<b>19</b>
Section 1. Approche psychosociologique du budget : l'école des relations humaines	22
1. Les études fondatrices	23
1.1. L'étude d'Argyris	23
1.1.1. Les objectifs de l'étude	23
1.1.2. La méthode et le champ de recherche	23
1.1.3. Les résultats de la recherche	24
1.1.4. Les propositions	25
1.1.5. Apports et critiques	26
1.2. L'étude d'Hofstede	27
1.2.1. La méthode de recueil de données	29
1.2.2. Les hypothèses	29
1.2.3. Les résultats	30
2. Budget et évaluation de la performance	32
2.1. <i>RAPM</i> et performance : la controverse Hopwood / Otley	32
2.2. <i>RAPM</i> : le problème de la mesure	36
2.3. Le courant <i>RAPM</i> : apports et critiques	40
3. Budget et participation	40
3.1. Le concept de participation budgétaire	41
3.2. La mesure de la participation budgétaire	42
3.3. Recherches sur la participation budgétaire : apports et critiques	43
4. Budget, <i>slack</i> et difficulté des objectifs	44
4.1. <i>Slack</i> et difficulté des objectifs : des conceptualisations différentes	44
4.2. <i>Slack</i> et difficulté des objectifs : des opérationnalisations convergentes	47
5. L'école des relations humaines : évaluation critique	48
Section 2. Approche managériale du budget : l'école de Harvard	51
1. Le modèle d'Anthony	52
2. Le modèle de Simons : contrôle budgétaire diagnostique / interactif	56
2.1. Les notions de contrôle diagnostique / interactif	56
2.2. Contrôle budgétaire « interactif » / « diagnostique »	60
2.3. Intérêts et limites	61
Section 3. Approche statistique du budget : l'école de la contingence	64
1. Modélisations du budget	64
2. Les facteurs de contingence	70
Conclusion	73
<b>Chapitre 2. Processus budgétaire : modélisation et opérationnalisation</b>	<b>75</b>
Section 1. Angle d'analyse des pratiques budgétaires : le contrôle organisationnel	77
Section 2. Etude exploratoire : méthode de collecte des données	81
1. Echantillon	82
2. Données collectées	84

3. Utilisation des données	85
<b>Section 3. Modélisation du processus budgétaire</b>	<b>87</b>
1. Budget et finalisation	88
1.1. Participation	88
1.2. Une dimension oubliée : le type de négociation budgétaire	90
1.3. Difficulté des objectifs / slack	98
2. Budget et pilotage	99
2.1. Suivi des écarts	99
2.2. Révision budgétaire	100
3. Budget et post-évaluation	101
4. Dimensions transversales	103
4.1. L'implication de la hiérarchie	103
4.2. Niveau de détail	104
4.3. Formalisation du processus	105
<b>Section 4. Opérationnalisation des concepts</b>	<b>107</b>
1. Qu'est-ce qu'une bonne mesure ?	107
2. Echelles de mesure des pratiques budgétaires	110
<b>Conclusion</b>	<b>119</b>
<b>Partie 2- Pratiques budgétaires : description, mesure et classement</b>	<b>121</b>
<hr/>	
<b>Chapitre 3. Diversité des pratiques budgétaires : statistiques descriptives</b>	<b>123</b>
<hr/>	
<b>Section 1. Mode de collecte de données et échantillon</b>	<b>123</b>
1. Construction du questionnaire	123
2. Pré-test du questionnaire	127
3. Les répondants : directeurs administratifs et financiers et contrôleurs de gestion	127
4. Echantillon	128
<b>Section 2. Analyse descriptive des réponses</b>	<b>131</b>
1. Budget et finalisation	134
1.1. Participation	134
1.2. Type de négociation budgétaire	137
1.3. Difficulté des objectifs	143
2. Budget et pilotage	145
2.1. Suivi des écarts	145
2.2. Révisions	147
3. Budget et post-évaluation	149
4. Autres dimensions	151
4.1. Implication de la direction	151
4.2. Niveau de détail	153
4.3. Formalisation	155
5. Tendances	155
<b>Conclusion</b>	<b>157</b>
<b>Chapitre 4. Modèle de mesure : validation statistique</b>	<b>159</b>
<hr/>	
<b>Section 1. Modèle de mesure initial et méthodologie</b>	<b>160</b>
<b>Section 2. Analyses factorielles exploratoires</b>	<b>165</b>
1. Choix de la méthode d'analyse factorielle	165
1.1. Nombre de facteurs à retenir et choix de la méthode de rotation	166
1.2. Méthode de choix des items à retenir dans l'échelle finale	167
2. Analyses factorielles exploratoires du modèle de mesure	168
3. Analyses factorielles exploratoires des dimensions	172
<b>Section 3. Fiabilité et validité des instruments de mesure : analyse factorielle confirmatoire</b>	<b>180</b>
1. Validité convergente et fiabilité des construits	180

2.	Validité discriminante des construits	182
3.	Modèle de mesure final	183
	Conclusion	185
<b>Chapitre 5. Pratiques budgétaires, rôles et critiques : proposition d'une typologie</b>		<b>187</b>
Section 1.	Taxinomie des pratiques budgétaires	189
1.	Construction de la taxinomie : choix de la méthode	189
1.1.	Classification hiérarchique ou non hiérarchique ?	190
1.2.	Quel nombre de classes retenir ?	191
1.3.	Sur quelles données construire la typologie ?	191
1.4.	Variables actives / variables illustratives : comment caractériser les classes obtenues ?	193
2.	Résultats	194
2.1.	Structure factorielle	194
2.2.	Taxinomie	198
2.2.1.	Nombre de groupes retenu	198
2.2.2.	Caractérisation des groupes	201
2.2.3.	Comparaisons des groupes	208
Section 2.	Budget : rôles et critiques	210
1.	Rôles du budget	210
1.1.	Rôles du budget : revue de littérature	210
1.2.	Rôles du budget : analyse descriptive	216
1.3.	Pratiques budgétaires et rôles	221
2.	Les critiques	226
2.1.	Critiques du budget : revue de littérature	226
2.2.	Critiques du budget : analyse descriptives	230
2.3.	Pratiques budgétaires et critiques	236
Section 3.	Vers une typologie des pratiques budgétaires	239
1.	Groupes de pratiques budgétaires, rôles et critiques	239
1.1.	Position des rôles et critiques sur les axes factoriels	240
1.2.	Caractérisation des groupes	241
2.	Comparaison avec les typologies existantes	244
2.1.	Caractérisation des typologies par nos différentes dimensions	245
2.2.	Interprétation et discussion des groupes obtenus	247
	Conclusion	252
<b>Partie 3- Les pratiques budgétaires dans leurs contextes : essai d'explication</b>		<b>255</b>
<b>Chapitre 6. Etude des déterminants internes et externes</b>		<b>257</b>
Section 1.	Déterminants des pratiques budgétaires : revue de littérature	257
1.	Déterminants internes	258
1.1.	Taille	258
1.1.1.	Taille et pratiques budgétaires	259
1.1.2.	Opérationnalisation	260
1.2.	Technologie	261
1.2.1.	Technologie et contrôle	261
1.2.2.	Hypothèses	265
1.2.3.	Opérationnalisation	266
1.3.	Décentralisation	267
1.3.1.	Contrôle et décentralisation	267
1.3.2.	Hypothèse	268
1.3.3.	Opérationnalisation	269
1.4.	Stratégie	269
1.4.1.	Stratégie : type, positionnement et mission	270
1.4.2.	La typologie de Miles et Snow	271

1.4.3.	Typologie de Porter : le positionnement stratégique	273
1.4.4.	Typologie du BCG : la mission stratégique	273
1.4.5.	Quelle cohérence entre les typologies ?	274
1.4.6.	Hypothèses	275
1.4.7.	Opérationnalisation	277
1.5.	Origine professionnelle des dirigeants	280
1.5.1.	Direction et contrôle	281
1.5.2.	Hypothèses	282
1.5.3.	Opérationnalisation	286
2.	Déterminants externes	286
2.1.	Environnement	287
2.1.1.	Environnement et contrôle	288
2.1.2.	Hypothèses	289
2.1.3.	Opérationnalisation	290
2.2.	L'appartenance à un groupe	291
2.2.1.	Gestion de groupe et pratiques budgétaires	292
2.2.2.	Opérationnalisation	299
2.3.	Type d'actionnariat	300
2.3.1.	Actionnaires et contrôle	300
2.3.2.	Hypothèses	301
2.4.	Opérationnalisation	302
Section 2.	Résultats	305
1.	Caractéristiques des déterminants	305
2.	Liens entre déterminants	310
3.	Analyse des corrélations et des différences de moyenne	311
3.1.	Taille et pratiques budgétaires	312
3.2.	Technologie et pratiques budgétaires	312
3.3.	Organisation et pratiques budgétaires	313
3.4.	Stratégie et pratiques budgétaires	314
3.5.	Origine professionnelle du dirigeant et pratiques budgétaires	315
3.6.	Incertitude de l'environnement et pratiques budgétaires	316
3.7.	Appartenance à un groupe et pratiques budgétaires	318
3.8.	Actionnariat et pratiques budgétaires	320
4.	Caractérisation de la typologie par le contexte interne et externe	322
Conclusion		327

## **Chapitre 7. Diversité des pratiques budgétaires : expliquer et comprendre** **329**

Section 1.	Si le budget est la réponse : quelle est la question ?	331
1.	Approche fonctionnaliste du budget	334
1.1.	Une perspective fonctionnaliste : la théorie de la contingence	335
1.2.	Une « histoire » contingente du budget	339
2.	Approche interprétativiste du budget	342
2.1.	Interprétativisme et théorie néo-institutionnelle	342
2.2.	Une « histoire » néo-institutionnelle du budget	345
3.	Approche marxiste du budget	348
3.1.	Le contrôle de gestion, instrument de domination	349
3.2.	Une « histoire » marxiste du budget	351
4.	Approche foucaldienne du budget	352
4.1.	Le contrôle de gestion, outil disciplinaire	352
4.2.	Une « histoire » foucaldienne du budget	355
Section 2.	Le budget : outil d'efficacité ou mythe rationnel ?	356
1.	Cadre contingent et néo-institutionnel : formulation des hypothèses	357
2.	Résultats	360
3.	Diversité des pratiques budgétaires : une proposition d'explication	361
Conclusion		366

<b>Conclusion générale</b>	<b>369</b>
<b>Bibliographie</b>	<b>377</b>
<b>Répertoire des tableaux, encadrés, graphiques et figures</b>	<b>401</b>
<b>Annexes</b>	<b>409</b>
Annexe 2.1- Echelles de mesure des pratiques budgétaires : revue de littérature	409
Annexe 3.1- Lettre d'accompagnement du questionnaire	414
Annexe 3.2- Lettre de relance	415
Annexe 3.3- Questionnaire	416
Annexe 3.4- Pratiques budgétaires : comparaison des entreprises de moins et de plus de 500 personnes	422
Annexe 4.1- Pratiques budgétaires : analyse factorielle exploratoire	423
Annexe 4.2- Matrice de corrélation entre les composantes extraite par analyse factorielle	425
Annexe 4.3- Pratiques budgétaires : modèle de mesure après « épuration »	426
Annexe 5.1- Caractérisation des trois premiers axes factoriels par les variables continues et modalité illustratives	427
Annexe 5.2- Caractérisation des cinq groupes par les variables continues et modalités illustratives	429
Annexe 5.3- Coordonnées des variables illustratives : moyenne pour chaque groupe	435
Annexe 5.4- Caractérisation des trois premiers axes factoriels par les rôles et critiques	436
Annexe 5.5- Caractérisation des groupes par les rôles et critiques	439
Annexe 6.1- Echelles de mesure des déterminants des pratiques budgétaires : revue de littérature	444
Annexe 6.2- Analyse des relations entre déterminants quantitatifs et qualitatifs	448
Annexe 6.3- Effet des variables nominales sur les pratiques budgétaires : contrôle par la taille de l'entreprise	451
Annexe 6.4- Caractérisation des groupes par les déterminants de pratiques budgétaires	452
Annexe 6.5- Position des déterminants sur les deux premiers axes factoriels	460
Annexe 7.1- Contingence, <i>fit</i> et efficience en contrôle de gestion	461
Annexe 7.2- Variables explicatives : étude de la multicollinéarité	463
Annexe 7.3- Modèle linéaire général multivarié : hypothèse contingente	464
Annexe 7.4- Modèle linéaire général multivarié : hypothèse néo-institutionnelle	468
Annexe 8.1- Budget à base d'activités et « <i>Beyond Budgeting</i> » : propositions de réforme du budget	473
<b>Table des matières</b>	<b>475</b>



Vu : le Président

M.

Vu : les suffragants

M.M.

Vu et permis d'imprimer :

Le Vice-Président du Conseil Scientifique chargé de la Recherche  
de l'Université Paris Dauphine

## **Diversité des pratiques budgétaires des entreprises françaises : proposition d'une typologie et analyse des déterminants**

**Samuel SPONEM**

L'objectif de cette thèse est double : proposer, à partir de données collectées par questionnaire sur 286 entreprises, une échelle de mesure et une typologie des pratiques budgétaires des entreprises françaises et expliquer leur diversité en mettant en évidence les principaux déterminants de ces pratiques.

Grâce à une étude exploratoire menée sur onze entreprises, un modèle de mesure des pratiques budgétaires est construit. Sa validité et sa fiabilité statistiques sont vérifiées par des analyses factorielles exploratoires et confirmatoires. Une classification ascendante hiérarchique met évidence cinq idéaux-types de pratiques budgétaires.

Huit déterminants internes et externes sont ensuite testés. Ils permettent d'élaborer deux modèles d'explication des pratiques budgétaires : l'un reposant sur la théorie de la contingence, l'autre sur la théorie néo-institutionnelle. Les résultats indiquent que les pratiques budgétaires dépendent aussi de leur environnement institutionnel : le budget est en partie un mythe rationnel qui aide les organisations à se légitimer.

**Mots clés** : budget, contrôle, échelle de mesure, typologie, théorie de la contingence, théorie néo-institutionnelle.

**Laboratoire** : CREFIGE – Université Paris Dauphine

## **The Diversity of Budgetary Practices in French Companies: Proposing a Typology and Analysing the Determinants**

**Samuel SPONEM**

The goal of this thesis is two-fold: to propose, from data gathered on 286 companies using questionnaires, a scale of measurement and a typology of budgetary practices in French companies; and to explain their diversity by highlighting the main determining factors driving these practices.

Using an exploratory study conducted in eleven companies, a measurement model of budgetary practices is constructed. Its statistical validity and reliability are confirmed by exploratory and confirmatory factor analyses. A hierarchical cluster analysis draws out five ideal-types of budgetary practices.

Eight internal and external determining factors are then tested. They enable us to develop two models to explain budgetary practices: one based on contingency theory, the other on neo-institutional theory. The findings indicate that budgetary practices also depend on their institutional environment: budgeting is partly a rational myth that helps organisations to establish legitimacy.

**Keywords**: budget, control, assessment scale, typology, contingency theory, neo-institutional theory.

**Research Unit** : CREFIGE – Université Paris Dauphine