

Pratiques budgétaires : proposition d'une typologie

Samuel Sponem, Caroline Lambert

► **To cite this version:**

Samuel Sponem, Caroline Lambert. Pratiques budgétaires : proposition d'une typologie. LA COMPTABILITE, LE CONTRÔLE ET L'AUDIT ENTRE CHANGEMENT ET STABILITE, May 2008, France. pp.CD Rom, 2008. <halshs-00525987>

HAL Id: halshs-00525987

<https://halshs.archives-ouvertes.fr/halshs-00525987>

Submitted on 13 Oct 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.

Pratiques budgétaires : proposition d'une typologie

Samuel Sponem, Conservatoire National des Arts et Métiers

samuel.sponem@cnam.fr

Caroline Lambert, HEC Paris

lambert@hec.fr

Résumé

L'objectif de cet article est de proposer une typologie des pratiques budgétaires afin de mieux comprendre les rôles que le budget remplit et les critiques qui peuvent lui être adressées. A partir d'une analyse classificatoire (taxinomie) des pratiques de 269 entreprises françaises et d'une analyse typologique, cinq styles budgétaires sont identifiés : le budget strict, le budget diagnostique, le budget interactif, le budget souple et le budget indicatif. Ces styles se distinguent principalement par le niveau d'implication de la hiérarchie dans le processus budgétaire, par l'utilisation qui est faite du budget pour évaluer la performance et par la possibilité de faire évoluer le budget en cours d'année. 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 ne semble remplir aucun rôle et relève essentiellement du rituel. Il apparaît notamment que le budget est peu critiqué lorsque la participation des opérationnels et l'implication de la direction sont importantes.

Mots-clés : budget, typologie, contrôle interactif, rôles, critiques

Abstract

The aim of this paper is to propose a typology of budgetary practices in order to better understand the roles and critiques made to the budget. Thanks to a taxonomy of the practices of 269 French firms and a typology, five budgetary styles are highlighted: the tight budget, the diagnostic budget, the interactive budget, the loose budget and the indicative budget. These styles mainly vary according to the level of implication of the hierarchy in the budgetary process, to whether or not the budget is used as a performance evaluation tool, and to the possibility of revising the budget during the year. Diagnostic budget and tight budget appear to be tool for managing by objectives. Loose budget is a tool for strategy implementation. The indicative budget is both a management by objective tool and a tool for strategy implementation. Indicative budget seems to play no role, being essentially a ritual. It also seems that the budget is less criticised when operational managers and top managers are highly implicated into the process.

Keywords: budget, typology, interactive control, roles, critics.

Introduction

Le budget est un outil central du contrôle de gestion. Il fait pourtant l'objet de nombreuses critiques (Berland, 2004). Mais qu'est-ce qu'un budget ? Les recherches et l'observation des organisations ont permis de montrer que le terme « budget » cache des pratiques très diverses et de multiples rôles¹. Ainsi, si dans certaines entreprises, le budget est construit de manière très participative, dans d'autres, il est largement défini par la direction. De même, le budget est utilisé, ou non, comme moyen d'évaluation de la performance. Un problème se pose cependant. La plupart du temps, 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 des recherches sur les relations entre ces variables car on en sait très peu sur ce sujet » (Shields et Shields, 1998, p. 66).

L'objectif de cet article est d'apporter des éléments de réponses aux questions suivantes : Existe-t-il des styles de pratiques budgétaires ? ; Si oui, sont-ils associés à des rôles et des critiques spécifiques ? Nous proposerons donc une typologie des pratiques budgétaires afin de mieux comprendre les rôles que le budget remplit et les critiques qui peuvent lui être adressées. L'analyse typologique 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, c'est-à-dire « 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).

Pour construire ces idéaux-types, nous avons combiné analyse classificatoire (taxinomie) et analyse typologique. Ces deux méthodes « se complètent en tant qu'instruments de recherche et contribuent, chacune à leur façon à l'effort d'intelligibilité » (Schnapper, 1999, p. 107). Nous avons ainsi catégorisé les pratiques budgétaires de 269 entreprises françaises avant d'étudier quels rôles et quelles critiques pouvaient être attribués aux différentes catégories de budgets mis en évidence. En complétant ces observations empiriques par une comparaison

avec la littérature, nous proposons au final une typologie mettant en évidence cinq styles budgétaires : le budget strict, le budget diagnostic, le budget interactif, le budget souple et le budget indicatif. Une analyse des rôles et des critiques associés à ces différents styles permet de mettre en perspective les résultats.

Après avoir présenté une synthèse de la littérature sur les pratiques budgétaires, les typologies existantes et les rôles et critiques traditionnellement formulées à l'encontre des budgets, nous exposerons la méthodologie. 269 questionnaires ont été collectés auprès de contrôleurs de gestion et de directeurs administratifs et financiers. La dernière section expose les résultats de la classification des pratiques budgétaires réalisées sur les 269 réponses et propose une typologie des pratiques budgétaires.

1. Pratiques budgétaires, typologie et rôles des budgets

La littérature sur le budget est vaste et nous n'avons pas l'ambition ici de dresser un panorama exhaustif de l'ensemble des connaissances sur ce sujet. Notre objectif étant de proposer une typologie des pratiques budgétaires et une analyse des rôles et des critiques qui sont adressés à cet outil, la revue de la littérature est organisée en trois temps. Tout d'abord, nous présentons les différentes typologies qui ont été utilisées dans la littérature pour caractériser les pratiques budgétaires. A partir de ces typologies, nous relevons onze dimensions principales permettant de caractériser une pratique budgétaire. Enfin, une synthèse rapide des rôles et critiques du budget sera présentée.

1.1. Pratiques budgétaires : les typologies existantes

Quatre typologies peuvent nous aider à appréhender les pratiques budgétaires. Ces différentes typologies 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 explicites). Cependant, elles donnent une idée des regroupements possibles et nous semblent, à ce titre, intéressantes.

Anthony (1965 ; 1988) propose de distinguer les systèmes de contrôle selon qu'ils sont serré (« tight ») ou souples (« loose »). Van Der Stede (2001) 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.

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 efficace 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).

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.

L'analyse des travaux de Simons (1987b ; 1990 ; 1995) permet 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.

Ces différentes typologies 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.

1.2. Pratiques budgétaires : les dimensions structurantes

En tant qu'outil central du contrôle de gestion, le budget intervient sur l'ensemble des phases du processus de contrôle de gestion. Nous avons donc choisi de présenter les différentes dimensions des pratiques budgétaires en suivant le découpage classique du processus du contrôle de gestion en « grandes phases ». Proche des quatre phases utilisées par Anthony (1988) (programmation, budgétisation, exécution et évaluation), Bouquin (2006) propose de décrire le modèle rationnel du contrôle organisationnel en fonction des phases chronologiques du processus de contrôle : avant (phase de finalisation), pendant (phase de pilotage) et après l'action (phase de post-évaluation). Les dimensions retenues pour caractériser les pratiques budgétaires sont celles qui ont été le plus souvent mises en évidence dans la littérature académique ou dans les manuels.

1.2.1. Budget et finalisation

Trois dimensions semblent clés pour caractériser les pratiques budgétaires en phase de finalisation : le niveau de participation, le lien avec les plans d'action et la difficulté des objectifs.

Dans son étude fondatrice, Argyris (1952) présente la participation budgétaire comme le remède aux effets pervers du budget. Elle est définie comme un concept qui reflète « le niveau d'implication et d'influence d'un manager sur son budget » (Shields et Shields, 1998, p. 49). Le niveau de participation budgétaire est très variable d'une entreprise à une autre et cet aspect du budget est un de ceux qui ont été le plus étudiés.

Un 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). Le budget devrait donc être la traduction chiffrée des plans d'action sur le court terme. Pourtant, peu d'études s'interrogent sur le lien avec ces plans d'action et, bien souvent, il semblerait que la discussion budgétaire porte d'abord et presque uniquement sur des éléments financiers sans lien avec des plans d'action. Il convient donc pour comprendre les pratiques budgétaires de se demander si la négociation budgétaire est centrée uniquement sur des éléments financiers ou si elle prend aussi en compte des éléments opérationnels et stratégiques.

Les organisations se distinguent également par le niveau de difficulté des objectifs budgétaires qu'elles assignent aux membres de l'organisation. 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 revanche, « 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).

1.2.2. Budget et pilotage

En phase de pilotage, trois autres dimensions apparaissent : le suivi des écarts, le niveau de révision budgétaires et les reprévisions budgétaires.

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 dispositif qui permet de décentraliser tout en contrôlant (Child, 1972). 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 écarts.

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 ». Même si quelques études empiriques s'intéressent à cette notion (Merchant, 1981 ; Brownell et Merchant, 1990 ; 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. Les révisions budgétaires sont un élément structurant des pratiques budgétaires.

Certaines entreprises choisissent de combiner les avantages d'un budget fixe et des révisions. Anthony (1988, p. 100) décrit cette solution comme « position intermédiaire permettant de préserver le budget original tout en préparant périodiquement une estimation actuelle montrant une révision de la performance finale prévisible ». Les tenants de la gestion sans

budget proposent ainsi de remplacer les prévisions annuelles par des « *rolling forecasts* » (Hope et Fraser, 2003). On parlera dans ce cas de reprévisions.

1.2.3. Budget et post-évaluation

La phase de post-évaluation concerne l'évaluation des performances. Cet aspect du budget a été très largement étudié dans le cadre du courant de recherche portant sur l'importance accordée aux données comptables pour évaluer la performance (RAPM, Reliance on Accounting Performance Measures). On peut ainsi distinguer les entreprises selon l'utilisation forte ou faible qu'elles font du budget pour évaluer la performance des responsables. Par ailleurs, au-delà de l'évaluation de la performance, le budget sert parfois à attribuer des primes. Deux dimensions sont donc retenues en phase de post-évaluation : l'utilisation du budget pour évaluer et l'utilisation du budget pour attribuer des primes.

1.2.4. Les dimensions transversales

Au regard de la littérature, quatre dimensions transversales, indépendantes des différentes phases, permettent de différencier les pratiques 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 ; Simons, 1991 ; Simons, 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.

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).

Le niveau de formalisation d'une structure ou d'un outil est un élément 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 dimension a été peu étudiée mais on peut penser qu'il y a une grande diversité de pratiques en la matière.

Au final, l'analyse de la littérature nous permet de retenir onze dimensions pour caractériser 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.

Ces dimensions évoluent-elles indépendamment les unes des autres ou sont-elles reliées entre elles ? L'examen des typologies existantes nous permet de formuler quelques hypothèses.

1.3. Le budget : rôle et critiques

Divers rôles sont attribués au budget. Anthony résume les finalités du budget et du processus de préparation budgétaire en cinq points (Anthony, 1988) : « (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.

De manière plus complète, une revue de la littérature permet de constater que le budget est présenté comme un moyen d'évaluer la performance des managers, de motiver les responsables opérationnels, de communiquer entre les différents niveaux hiérarchiques, de déployer la stratégie, de prévoir les besoins financiers, de gérer les risques, de coordonner les diverses activités, de piloter les différentes activités de l'entreprise, d'autoriser les dépenses, d'allouer les ressources et de communiquer avec les acteurs externes (actionnaires créanciers...) (Ekholm et Wallin, 2000, p. 536 ; Gignon-Marconnet, 2000 ; Gignon-Marconnet, 2003 ; Bouquin, 2006).

Depuis l'étude d'Argyris (1952 ; 1953), le budget fait l'objet de critiques importantes. L'école des relations humaines en contrôle de gestion s'est ainsi développée sur l'étude de ses effets négatifs sur la motivation. Argyris souligne notamment que les budgets ne permettent pas de comprendre la performance, s'intéressent à la performance passée, sont rigides et parfois irréalistes. Ils sont de plus 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 pour favoriser leur implication.

Au début des années 90 la critique du budget reprend de la vigueur. En France, cette critique s'est traduite par une enquête de la DFCG (Association des Directeurs Financiers et des Contrôleurs de Gestion) qui se demandait au début des années 90 : *Faut-il tuer le budget ?* Deux remèdes ont été proposés à la fin des années 90, celui des partisans d'une amélioration du budget grâce à l'*Activity Based Budgeting* (ABB) et celui des adeptes de sa suppression dans le cadre du *Beyond Budgeting* (BB) (Hansen, Otley et Van der Stede, 2003). On reproche ainsi au budget d'être à l'origine de comportements opportunistes, de provoquer des comportements conservateurs, de décourager la coopération, de ne plus être pertinent dans un environnement devenu trop incertain, d'introduire des rigidités dans l'organisation, d'imposer une culture de contrôle plutôt qu'une culture d'implication, de bloquer les innovations, d'être un rituel, de prendre trop de temps pour une faible valeur ajoutée, de traduire une prédominance de la rentabilité sur le court terme au détriment de la création de valeur sur le long terme et de se dérouler sur un horizon annuel qui n'est plus adapté au cycle d'activité des entreprises (Hope et Fraser, 2003 ; Bescos *et al.*, 2004).

2. Méthodologie

Cette recherche s'appuie sur la collecte et le traitement de 269 questionnaires auprès de directeurs financiers et contrôleurs de gestion. Ce questionnaire fait suite à l'observation des pratiques budgétaires de onze entreprises de tailles diverses dans un groupe de travail sur les pratiques budgétaires (pendant un an) et à six entretiens exploratoires avec des contrôleurs de gestion et directeur administratifs et financiers. 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). Ceci, afin de maîtriser le vocabulaire employé par les contrôleurs et directeurs administratifs et financiers dans ce contexte.

La suite de cette section présente l'échantillon, l'opérationnalisation des concepts et la méthode de classification retenue.

2.1. L'échantillon

Le questionnaire a été envoyé par courrier électronique à 1451 directeurs administratifs et financiers (DAF), contrôleurs de gestion ou secrétaires généraux appartenant à une association professionnelle. 190 adresses se sont avérées invalides. 314 personnes ont répondu, ce qui

correspond à un taux de réponse de 24,9%. Sur ces 314 réponses, 269 sont exploitables dans le cadre de cet article.

67% des réponses 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. L'échantillon est composé à 40% d'entreprises de l'industrie manufacturière, à 5% d'entreprises appartenant à d'autres industries, à 17% d'entreprises du secteur du commerce, à 13% d'entreprises ayant des activités financières, à 15% d'entreprises faisant du service aux entreprises et à 10% d'autres activités de service. La taille des organisations ayant participé à l'enquête est donnée ci-dessous².

Nombre de personnes dans l'entité	30 à 49 personnes	50 à 250 personnes	250 à 500 personnes	500 à 2000	Plus de 2000 personnes
Pourcentage	8%	32%	20%	28%	12%

Tableau 1- Caractéristiques des organisations étudiées en termes de taille

Le choix de s'adresser aux contrôleurs de gestion a permis d'avoir un fort taux de réponse au questionnaire. Il aurait évidemment été intéressant de s'adresser directement aux managers. Cependant, ces derniers se sentent peu concernés par des enquêtes sur le budget et en général les taux de réponse sont faibles.

2.2. Les échelles de mesure

Les variables permettant de caractériser les pratiques budgétaires ont été opérationnalisées par des échelles composées de plusieurs items à cinq intervalles de style Lickert avec ancrage à gauche et à droite (pas d'accord / d'accord). Ces échelles ont été construites à partir d'une revue de littérature sur les échelles utilisées dans la recherche en contrôle de gestion, dont les résultats ont été systématiquement confrontés aux données collectées sur le terrain (annexe 1)³.

Nous avons mené un ensemble de travaux statistiques sur ces échelles afin d'opérationnaliser les pratiques budgétaires : analyse factorielle exploratoire et confirmatoire, calcul des indices de fiabilité, de validité convergente et de validité discriminante. Globalement, les indices de fiabilité et de validité sont corrects et suggèrent des propriétés statistiques acceptables pour le modèle de mesure retenu (voir Annexe 2).

Les rôles du budget ont été opérationnalisés par 12 items à cinq intervalles de style Lickert avec ancrage à gauche et à droite (pas d'accord / d'accord). Les analyses factorielles réalisées sur les rôles du budget permettent de faire émerger quatre rôles majeurs du budget : son rôle

managérial pour évaluer les managers, les motiver et les responsabiliser ; son rôle stratégique pour décliner la stratégie, prévoir les besoins financiers, coordonner les activités ; son rôle administratif d'autorisation de dépenses et d'allocation de ressources et son rôle de communication avec les acteurs externes (annexe 3). Les critiques du budget ont été opérationnalisés par 11 items à cinq intervalles de style Lickert avec ancrage à gauche et à droite (pas d'accord / d'accord). Les analyses factorielles réalisées permettent de faire émerger 4 types de critiques : la critique des effets pervers du budget (comportements opportunistes et conservateurs et effets sur la coopération) ; 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 ; la critique du rituel (le budget est un rituel et prend trop de temps) ; la critique du court terme (le budget traduit une prédominance du court terme et se déroule sur un horizon inadapté) (annexe 4).

Par ailleurs, 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)”.

2.3. Méthode de classification

Il est possible de regrouper les pratiques budgétaires similaires en procédant à une analyse classificatoire. 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 » (Thiéart et coll., 2003, p. 381). Notre partition a été réalisée par classification ascendante hiérarchique. Le critère d'agrégation l'algorithme de Ward dont le but est de minimiser la variance interne de chaque classe et maximiser la variance entre classes⁴ a été utilisé. Il est possible d'améliorer la classification par des « itérations de consolidation » (Cisia-Ceresta, 2001, p. 110). Ceci permet de minimiser l'impact des données extrêmes sur la catégorisation lorsque l'on utilise l'algorithme de Ward (Ketchen et Shook, 1996, p. 452).

Le choix du nombre de classes est 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.

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, permettent de « conforter l'interprétation des axes [ou des groupes] par des variables n'ayant pas servi à les déterminer. » (Saporta, 1990, p. 231). Pour déceler les variables actives et illustratives (quantitatives ou qualitatives) représentatives d'un groupe ou d'un facteur, nous avons utilisé le critère de valeur-test de Lebart *et al.* (2000). L'ensemble des questions ayant été posées sur les pratiques budgétaires ainsi que les rôles et critiques seront utilisées comme variables illustratives de la typologie.

La classification réalisée et son interprétation, ont fait l'objet d'un retour aux personnes ayant répondu aux questionnaires. Les commentaires des ces praticiens ont mis en évidence la pertinence, à leurs yeux, de la typologie.

3. Résultats

Dans un premier temps, une taxinomie permettant de classer les entreprises de l'échantillon en fonction de leurs pratiques budgétaires est proposée. 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. Ceci permet 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 demandons alors si les différentes dimensions qui caractérisent les groupes s'articulent de manière cohérente, permettant ainsi de caractériser des idéaux-types.

3.1. Classification des pratiques budgétaires

La classification ascendante hiérarchique est réalisée sur les résultats d'une analyse en composante principale. Une première analyse en composantes principale est menée sur les scores factoriels des différentes dimensions⁵. Deux autres analyses en composantes principales sont réalisées : sur les scores calculés à partir de la moyenne⁶ des items qui composent chaque dimension et sur une analyse factorielle multiple. Les résultats obtenus sont sensiblement équivalents à ceux obtenus à partir des scores factoriels. De ces analyses factorielles ressortent deux axes majeurs (graphique 1).

L'axe 1 « implication managériale » 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).

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.

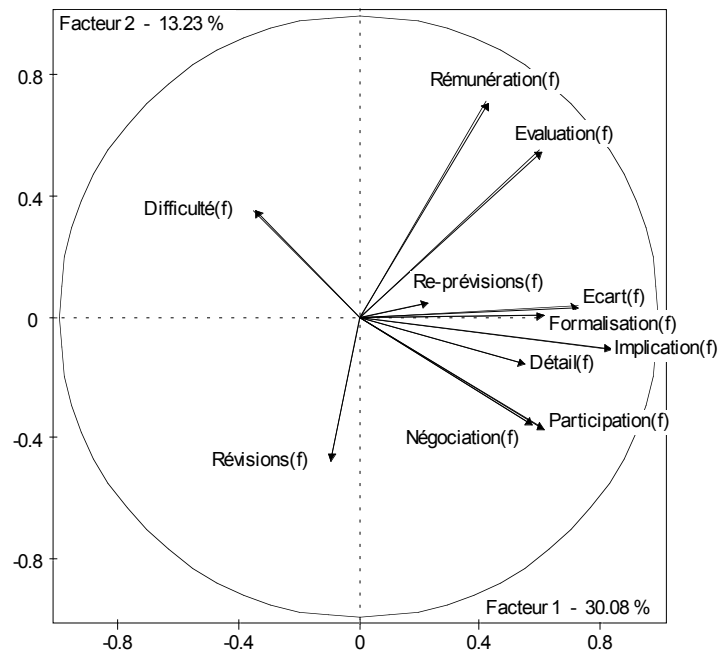


Figure 1- Analyse en composantes principales sur les scores factoriels : représentation graphique des construits sur les deux premiers axes factoriels

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.

Les trois axes étudiés expriment plus de 50% de la variance des onze variables latentes qui nous ont permis de caractériser les pratiques budgétaires.

Pour évaluer 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 factoriels⁷. Quelle que soit la méthode choisie, une certaine stabilité se dégage en ce qui concerne les groupes constitués. La partition optimale la plus courante (quelle que soit la méthode retenue) est de cinq groupes. Cette partition reflète 37% de la variance totale.

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.

CLASSE 1 / 5 (Poids = 34.00 Effectif = 34)						
<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 2- Description du groupe 1 par les variables continues actives

L'examen des variables illustratives (annexe 5) montre que 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).

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.

CLASSE 2 / 5 (Poids = 62.00 Effectif = 62)						
<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 3- Description du groupe 2 par les variables continues actives

L'examen des variables illustratives confirme que dans les entreprises du groupe 2, le budget est utilisé comme 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.

Les entreprises du groupe 3 se caractérisent par une forte implication de la direction, une négociation très opérationnelle, un fort niveau de détail, un important suivi des écarts, une formalisation et une participation élevées, une évaluation et une rémunération qui dépendent du budget et de nombreuses re-prévisions. Les objectifs sont peu difficiles (ou du moins les objectifs budgétaires sont, en général, atteints).

CLASSE 3 / 5 (Poids = 63.00 Effectif = 63)						
<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 4- Description du groupe 3 par les variables continues actives

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 marketeurs 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.

Le groupe 4 se distingue par un faible lien entre budget et évaluation et entre budget et rémunération, par 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.

CLASSE 4 / 5 (Poids = 64.00 Effectif = 64)						
<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>
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- Description du groupe 4 par les variables continues actives

L'examen des variables illustratives montre que 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.

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.

CLASSE 5 / 5 (Poids = 46.00 Effectif = 46)						
<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>
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 6- Description du groupe 5 par les variables continues actives

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.

La figure ci-dessous permet de résumer les caractéristiques des différents groupes :

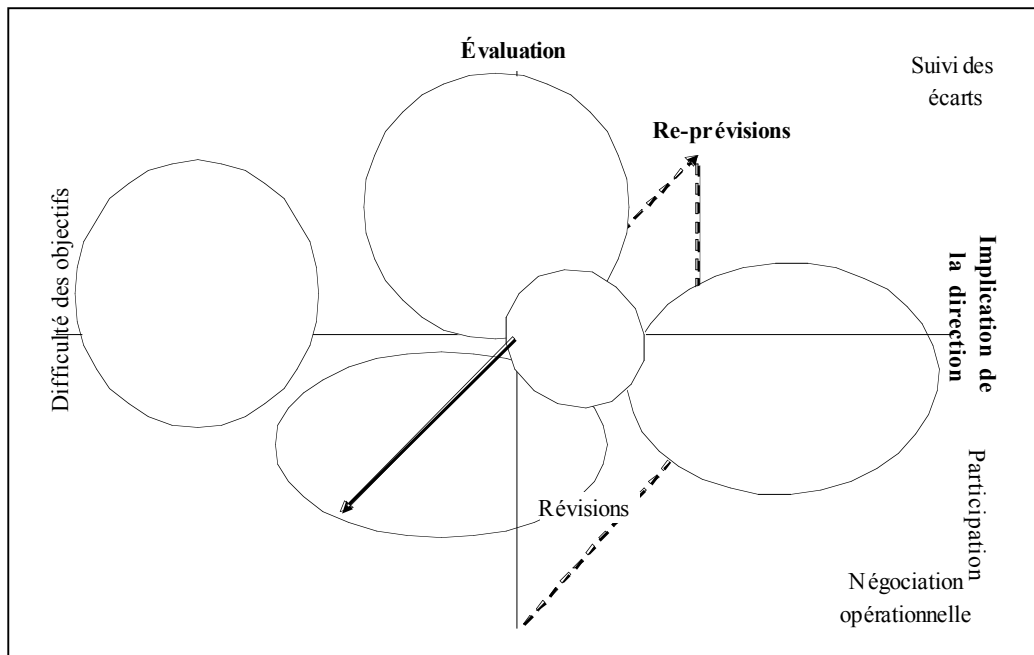


Figure 2 - Caractérisation des cinq groupes obtenus

La classification ascendante hiérarchique réalisée sur les onze dimensions des pratiques budgétaires suggère donc de distinguer cinq groupes de pratiques. Ces groupes 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).

3.2. Groupes de pratiques budgétaires, rôles et critiques

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.

Le groupe 1 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 ces entreprises, le budget est caractérisé 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 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 sert à responsabiliser, motiver et évaluer. Il n'est cependant pas utilisé

dans une optique stratégique pour prévoir les besoins financiers ou coordonner les diverses activités, 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 conservateurs et parfois apparaître comme un rituel.

CLASSE 1 / 5						
Rôles	Moy. dans la classe	Moy. générale	Ec-type dans la classe	Ec-type général	Valeur-Test	Prob.
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
Critiques	Moy. dans la classe	Moy. générale	Ec-type dans la classe	Ec-type général	Valeur-Test	Prob.
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 7- Rôles et critiques associés au groupe 1

Les caractéristiques du groupe 1 semblent se rapprocher du *contrôle budgétaire serré* tel qu'il est évoqué par Anthony et formalisé par Merchant (1985) et Van der Stede (2001). Plus précisément, il s'apparente à un *budget strict*.

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 œuvre de la stratégie, 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 prend trop de temps, il est parfois vu comme un rituel qui décourage la coopération 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 aux évolutions de l'environnement.

CLASSE 2 / 5						
Rôles	Moy. Dans la classe	Moy. générale	Ec-type dans la classe	Ec-type général	Valeur-Test	Prob.
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
Critiques	Moy. Dans la classe	Moy. générale	Ec-type dans la classe	Ec-type général	Valeur-Test	Prob.
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 8- Rôles et critiques associés au groupe 2

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 multiples : management, déploiement de la stratégie, allocation de ressources, autorisation des dépenses et même de discussion avec les actionnaires. Alors qu'il est considéré comme un instrument majeur et qu'il remplit plus qu'ailleurs tous les rôles possibles du budget, les financiers et les managers sont globalement satisfaits du budget. 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. 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).

CLASSE 3 / 5						
Rôles	Moy. dans la classe	Moy. générale	Ec-type dans la classe	Ec-type général	Valeur-Test	Prob.
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
Critiques	Moy. dans la classe	Moy. générale	Ec-type dans la classe	Ec-type général	Valeur-Test	Prob.
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 9- Rôles et critiques associés au groupe 3

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, 1995, p. 120). La spécificité du budget pourrait donc expliquer cette anomalie.

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 participatif, peu formalisé et peut être révisé. Il semble toutefois moins important qu'en moyenne : 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) et moins qu'ailleurs il est utilisé pour responsabiliser, motiver ou communiquer avec les acteurs externes. Managers et financiers en sont également moins satisfaits qu'en moyenne. Il n'est pas vu comme un rituel mais est critiqué pour sa temporalité inadaptée, sa tendance à décourager la coopération, provoquer des comportements conservateurs et son orientation court terme.

CLASSE 4 / 5						
Rôles	Moy. dans la classe	Moy. générale	Ec-type dans la classe	Ec-type général	Valeur-Test	Prob.
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
Critiques	Moy. dans la classe	Moy. générale	Ec-type dans la classe	Ec-type général	Valeur-Test	Prob.
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 10- Rôles et critiques associés au groupe 4

Le budget tel qu'il est utilisé dans le groupe 4 a des caractéristiques proches 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. Mais il n'est pas non plus utilisé comme un outil stratégique : il sert peu à allouer les ressources, coordonner, gérer les risques ou piloter. Il enfin est utilisé pour autoriser les dépenses, déployer la stratégie ou communiquer avec les acteurs externes moins fréquemment que dans les autres groupes. En résumé, le budget ne constitue pas dans les entreprises du groupe 5 un instrument majeur et il n'est utilisé ni dans une perspective stratégique, ni dans une perspective administrative, ni dans une perspective managériale. Ni les managers, ni les financiers ne sont 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.

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 11- Rôles et critiques associés au groupe 5

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*. 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).

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'évaluation⁸.

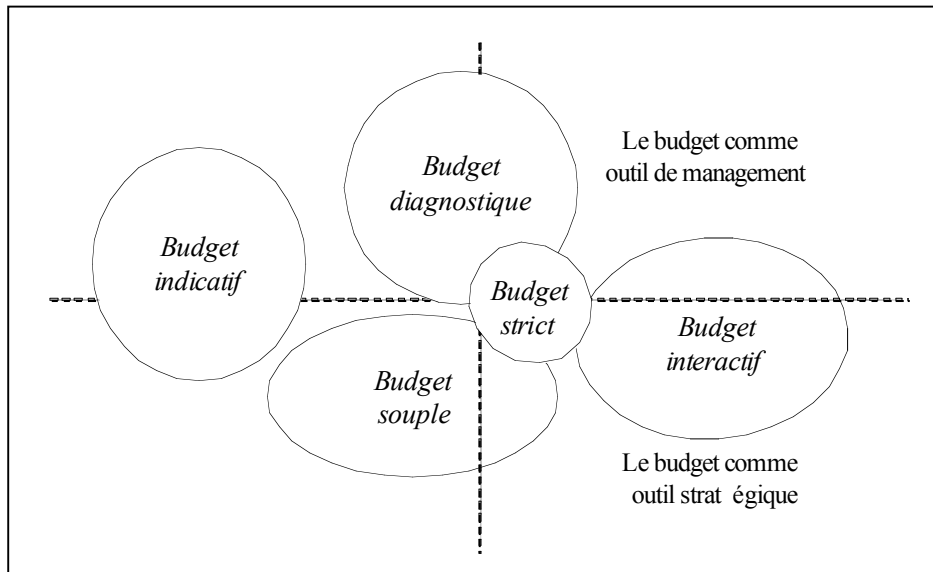


Figure 3- Les cinq styles budgétaires

Sur ce schéma, il faut 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. Ce travail de catégorisation permet en outre de montrer que si les typologies d'Anthony et de Simons ne sont pas identiques, elles ne sont pas non plus contradictoires. Les différences entre ces typologies s'expliquent par une attention portée sur des dimensions différentes du processus budgétaire.

4. Discussion et conclusion

La réalisation d'une classification ascendante hiérarchique à partir des données recueillies sur 269 entreprises, fait apparaître cinq styles de pratiques budgétaires. Ces groupes attribuent des rôles et adressent des critiques différenciées 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. Nous proposons, en quelque sorte, une approche configurationnelle (Miller, 1996) du budget permettant de lier ensemble les différentes dimensions structurantes du processus budgétaire.

Cinq styles budgétaires émergent de l'analyse : budget strict, budget diagnostique, budget interactif, budget souple et budget indicatif. 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.

	Budget strict	Budget diagnostique	Budget interactif	Budget souple	Budget indicatif
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
Rôles du budget	Managérial	Managérial	Managérial et stratégique	Stratégique	?
Critiques	Assez faibles	Très fortes	Très faibles	Faibles	Fortes

Tableau 12 - 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).

En ce qui concerne les critiques formulées à l'encontre du budget, plusieurs résultats méritent d'être soulignés. Tout d'abord, contrairement à l'hypothèse émise par Arwidi et Samuelson (1993), il semble que 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.

De plus, il apparaît 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 tous deux 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. Ce n'est pas l'utilisation du budget pour évaluer la performance qui est critiquée en tant que telle, mais son utilisation purement mécanique.

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. Ce résultat suggère que lorsque le budget est un outil de discussion, d'échange voire de socialisation des individus dans l'organisation, ils en sont satisfaits.

Cette recherche permet, au final, de souligner la diversité des pratiques budgétaires et montre qu'en fonction des pratiques, les rôles et critiques qui lui sont adressés diffèrent. On peut alors s'interroger sur la validité des critiques qui pèsent, de manière uniforme, sur cet outil et qui poussent certains consultants à proposer une suppression pure et simple du budget (Hope et Fraser, 2003). Quel crédit accorder cette solution ? S'agit-il d'une de ces modes si courantes dans le monde du management ? De fait, certains contrôleurs de gestion se montrent sceptiques vis-à-vis de cette proposition :

« 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)

Plutôt que de préconiser la suppression du budget, sans résoudre les problèmes de planification, de coordination et d'incitation, ne faudrait-il pas s'interroger sur les bonnes pratiques possibles en la matière ? 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.

Références

- 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, pp. 189-204.
- ANTHONY R. N. (1965), *Planning and control systems: a framework for analysis*, Harvard Business School, Boston.
- ANTHONY R. N. (1988), *The Management Control Function*, The Harvard Business School Press, Boston.
- ARGYRIS C. (1952), *The Impact of Budgets on People*, School of Business and Public Administration, Cornell University, New York.
- ARGYRIS C. (1953), « Human problems with budgets », *Harvard Business Review*, vol. 31, n° 1, pp. 97-110.
- ARWIDI O., SAMUELSON L. A. (1993), « The development of budgetary control in Sweden - a research note », *Management Accounting Research*, vol. 4, pp. 93-107.
- BECKER H. S. (2002), *Les ficelles du métier: conduire sa recherche en sciences sociales*, La découverte, Paris.
- BELKAOUI (1989), *Behavioral Accounting: the research and practical issues*, Quorum Books, New York.
- BERLAND N. (2004), « La gestion sans budget : évaluation de la pertinence des critiques et interprétation théorique », *Finance, Contrôle, Stratégie*, vol. 7, n° 4, pp. 37-58.
- BESCOS P.-L., CAUVIN E., LANGEVIN P., MENDOZA C. (2004), « Critiques du budget: une approche contingente », *Comptabilité, Contrôle, Audit*, vol. 10, n° 1, pp. 165-185.
- BOUQUIN H. (2006), *Le contrôle de gestion*, PUF, Paris.
- BROWNELL P. (1983), « The motivational impact on Management By Exception in a budgetary context », *Journal of Accounting Research*, vol. 21, n° 2, pp. 456-472.
- 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, pp. 388-397.
- BURLAUD A. (2000), Contrôle et gestion, In *Encyclopédie de comptabilité, contrôle de gestion et audit*, (Ed, Colasse, B.), Economica, Paris, pp. 521-545.
- CHILD J. (1972), « Organizational structure and strategies of control: a replication of the Aston studies », *Administrative Science Quarterly*, vol. 17, pp. 163-177.
- 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, pp. 531-547.
- 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, pp. 383-409.
- DFCG-IFOP (1994), « Faut-il tuer le budget? », IFOP.
- EKHOLM B.-G., WALLIN J. (2000), « Is the annual budget really dead? », *The European Accounting Review*, vol. 9, n° 4, pp. 519-539.
- GIGNON-MARCONNET I. (2000), « Quels rôles pour la gestion budgétaire? », 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, pp. 53-78.
- 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, pp. 95-116.
- HOFSTEDE G. (1967), *The Game of Budget Control*, Royal van Gorcum Ltd, The Netherlands.
- HOPE J., FRASER R. (2003), « Who needs budget? », *Harvard Business Review*, vol. 81, n° 2, February, pp. 108-115.
- 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, pp. 156-182.
- HORNGREN C., BHIMANI A., DATAR S., FOSTER G. (2002), *Management and Cost Accounting*, Prentice Hall.

- ITTNER C. D., LARCKER D. F. (1997), « Quality strategy, strategic control systems, and organizational performance », *Accounting, Organizations and Society*, vol. 22, n° 3-4, pp. 293-314.
- JONES L. R., THOMPSON F. (2000), « Responsibility budgeting and accounting », *International Public Management Journal*, vol. 3, pp. 205-227.
- JORDAN H. (1998), Paris.
- 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, pp. 441-458.
- KIMMEL P., KREN L. (1995), « The effect of divisional interdependence on the use of outcome-contingent compensation », *Advances in Management Accounting*, vol. 3, pp. 113-130.
- LEBART L., MORINEAU A., PIRON M. (2000), *Statistique exploratoire multidimensionnelle*, Dunod, Paris.
- MERCHANT K. A. (1981), « The design of the corporate budgeting system: influences on managerial behavior and performance », *The Accounting Review*, vol. 4, pp. 813-829.
- MERCHANT K. A. (1985), « Organizational controls and discretionary program decision making: A field study », *Accounting, Organizations and Society*, vol. 10, n° 1, pp. 67-85.
- 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, pp. 539-558.
- MILANI K. (1975), « Budget setting, performance and attitudes », *The Accounting Review*, vol. 50, pp. 539-558.
- MILLER D. (1996), « Configurations revisited », *Strategic Management Journal*, vol. 17, pp. 505-512.
- PUGH D. S., HIRST M. K., HININGS C. R., TURNER C. (1968), « Dimensions of organization structure », *Administrative Science Quarterly*, vol. 13, pp. 65-91.
- SAPORTA G. (1990), *Probabilités, analyse des données et statistique*, Editions Technip, Paris.
- SCHNAPPER D. (1999), *La compréhension sociologique, démarche de l'analyse typologique*, PUF, Paris.
- SCOTT R. W. (2003), *Organizations: rational, natural and open systems*, Prentice Hall, Upper Saddle River, New Jersey.
- SHIELDS J. F., SHIELDS M. D. (1998), « Antecedents of participative budgeting », *Accounting, Organizations and Society*, vol. 23, n° 1, pp. 49-76.
- SIMONS R. (1987a), « Accounting control systems and business strategy: An empirical analysis », *Accounting, Organizations and Society*, vol. 12, n° 4, pp. 357-374.
- SIMONS R. (1987b), Planning, control, and uncertainty: a process view, In *Accounting and Management: Field Study Perspectives*, (Eds, Bruns, W. J. and R.S., K.), Harvard Business School Press, Boston, MA, pp. 339-362.
- SIMONS R. (1990), « The role of management control systems in creating competitive advantage: New perspectives », *Accounting, Organizations and Society*, vol. 15, n° 1-2, pp. 127-143.
- SIMONS R. (1991), « Strategic orientation and top management attention to control systems », *Strategic Management Journal*, vol. 12, pp. 49-62.
- SIMONS R. (1994), « How new top managers use control systems as levers of strategic renewal », *Strategic Management Journal*, vol. 15, pp. 169-189.
- SIMONS R. (1995), *Levers of control*, Harvard University Press, Boston.
- SPONEM S. (2004), *Diversité des pratiques budgétaires des entreprises françaises : proposition d'une typologie et analyse des déterminants*, Thèse de sciences de gestion, Université Paris Dauphine, Paris
- THIÉTART R.-A., COLL. (2003), *Méthode de recherche en management*, Dunod, Paris.
- 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, pp. 659-674.
- VAN DER STEDE W. A. (2001), « Measuring 'tight budgetary control' », *Management Accounting Research*, vol. 12, n° 1, pp. 119-137.
- ZRIHEN R. (2002), *Les rôles informels du contrôle budgétaire*, thèse pour l'obtention du titre de docteur ès sciences de gestion, Université Paris Dauphine, Paris

Annexe 1

Dimensions	Items
Participation (Milani, 1975 ; Simons, 1987a)	FPARTOP1 Les objectifs budgétaires sont décidés de manière... Top-down, Plutôt top-down, Partagée, Plutôt bottom-up, Bottom-up.
	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 (Ittner et Larcker, 1997)	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 (Merchant et Manzoni, 1989)	FDIFSOUV Les objectifs budgétaires sont atteints : jamais – très souvent (*)
	FDIFPROB Quelle est la probabilité moyenne pour un responsable budgétaire d'atteindre son objectif budgétaire ? (*)
Suivi des écarts (Brownell, 1983 ; Van Der Stede, 2001)	PSUIVEC Les écarts budgétaires donnent lieu à des discussions entre la direction et les responsables concernés
	PSUVCOR 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 (Van Der Stede, 2001)	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 (Brownell et Merchant, 1990)	PFLXCHG Les objectifs budgétaires ne peuvent être changés pendant l'année (*)
Evaluation budgétaire (Kimmel et Kren, 1995 ; Van Der Stede, 2001)	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 (Kimmel et Kren, 1995 ; Van Der Stede, 2001)	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 (Abernethy et Brownell, 1999 ; Davila, 2000)	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	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 (Simons, 1987a)	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

(*) item recodé

Annexe 2 Matrice des composantes après rotation : structure factorielle du modèle de mesure

	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... (*)	,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
FNEGINTE 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
EAÔTEVAL 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
Alpha de Cronbach	0,83	0,82	0,88	0,8	0,75	0,81	0,63	0,62	0,62	0,54	N/A

Annexe 3

	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

Annexe 4

	Composantes			
	Effets pervers BPERVERS	Inadaptation à l'environnement BCONTRAI	Rituel BRITUEL	Court terme BCRTTERM
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

Annexe 5 - Caractérisation des cinq groupes par les variables continues et modalités illustratives (autres que les rôles et critiques) ⁹

<i>Classe 1/5 - Questions caractéristiques</i>			<i>Moy. Dans la classe</i>	<i>Moy. générale</i>	<i>Valeur-Test</i>	<i>Prob.</i>
Quelle est la part prise par les commerciaux dans le travail d'élaboration des prévisions budgétaires (pas du tout importante → très importante)			3,818	3,269	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	2,82	0,002
Le budget reprend les chiffres de la première année du plan			3,727	3,091	2,63	0,004
Le budget est un instrument de gestion majeur			4,206	4,033	1,19	0,118
Vous êtes satisfait du processus budgétaire			3,485	3,291	1,05	0,146
Les managers sont en général satisfaits du processus budgétaire			3,412	3,309	0,66	0,256
Quel est le plus petit découpage temporel du budget retenu (annuel → plus que mensuel)			3,281	3,525	-1,46	0,072
Nombre d'objectifs financiers (*)			2,882	3,152	-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>	
Pas de budgets par projet	41,18	28,25	18,42	1,56	0,059	
Budgets par projet	58,82	71,00	10,47	-1,45	0,073	
<i>Classe 2/5 - Questions caractéristiques</i>			<i>Moy. dans la classe</i>	<i>Moy. générale</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	3,90	0,000
Nombre d'objectifs financiers (*)			3,484	3,152	3,11	0,001
Quel est le nombre de re-prévisions budgétaires chaque année (*)			3,333	2,977	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	2,72	0,003
Fréquence du suivi des écarts budgétaires par le directeur général (*)			2,934	2,760	2,65	0,004
Importance des objectifs financiers à atteindre			4,597	4,422	1,90	0,029
Quel est le plus petit découpage temporel du budget retenu (annuel → plus que mensuel)			3,733	3,525	1,83	0,034
Une grande importance est accordée aux écarts budgétaires			4,065	3,892	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 (moins de 1% → plus de 15%) (*)			3,967	3,829	1,34	0,091
Les objectifs budgétaires sont atteints (jamais → très souvent) (*)			2,262	2,158	1,31	0,095
Le budget est un instrument de gestion majeur			4,161	4,033	1,26	0,103
En moyenne, une section budgétaire concerne (*)			4,311	4,441	-1,36	0,087
Vous êtes satisfait du processus budgétaire			3,129	3,291	-1,29	0,099
Nombre d'objectifs opérationnels (calculé)			2,258	2,472	-1,53	0,064
Les managers sont en général satisfaits du processus budgétaire			3,131	3,309	-1,63	0,052
Combien de lignes ou postes budgétaires sont négociés avec les responsables opérationnels en moyenne (1 à 5 → plus de 30)			2,550	2,798	-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	-2,09	0,018
<i>Classe 3/5 - Variables constitutives</i>			<i>Moy. dans la classe</i>	<i>Moy. générale</i>	<i>Valeur-Test</i>	<i>Prob.</i>
<i>Questions caractéristiques</i>						
Vous êtes satisfait du processus budgétaire			4,175	3,291	7,09	0,000
Le budget est un instrument de gestion majeur			4,714	4,033	6,80	0,000

Les managers sont en général satisfaits du processus budgétaire	4,016	3,309	6,59	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	4,016	3,299	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	5,36	0,000		
Les chiffres budgétés traduisent les priorités des opérationnels	4,048	3,489	5,10	0,000		
Nombre d'objectifs opérationnels (calculé)	3,111	2,472	4,60	0,000		
Combien de lignes ou postes budgétaires sont négociés avec les responsables opérationnels en moyenne (1 à 5 → plus de 30)	3,387	2,798	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	4,08	0,000		
Quelle est la part prise par la direction dans le travail d'élaboration des prévisions budgétaires (pas du tout importante → très importante)	4,365	3,937	3,88	0,000		
Importance des objectifs financiers à atteindre	4,746	4,422	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	3,19	0,001		
Quelle est la part prise par les commerciaux dans le travail d'élaboration des prévisions budgétaires (pas du tout importante → très importante)	3,603	3,269	2,91	0,002		
Quelle est la part prise par le marketing et la stratégie dans le travail d'élaboration des prévisions budgétaires (pas du tout importante → très importante)	3,597	3,230	2,86	0,002		
Nombre d'objectifs financiers (*)	3,429	3,152	2,62	0,004		
Fréquence du calcul des écarts budgétaires (hebdomadaire → jamais) (*)	3,143	2,981	2,57	0,005		
Fréquence du suivi des écarts budgétaires par le directeur général (hebdomadaire → jamais) (*)	2,905	2,760	2,25	0,012		
Une fois négocié, le budget donne un droit d'engagement	3,556	3,231	2,23	0,013		
En moyenne, quel pourcentage du salaire des responsables opérationnels les primes représentent-elles	1,897	1,717	2,06	0,020		
Quelle est la part prise par le contrôle de gestion dans le travail d'élaboration des prévisions budgétaires (pas du tout importante → très importante)	4,841	4,714	2,05	0,020		
Les objectifs budgétaires des responsables opérationnels sont faciles à atteindre (*)	3,397	3,222	1,84	0,033		
Le budget reprend les chiffres de la première année du plan	3,377	3,091	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	1,56	0,059		
Quel est le plus petit découpage temporel du budget retenu (annuel → plus que mensuel)	3,700	3,525	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 (moins de 5% → plus de 15%) (*)	3,967	3,829	1,34	0,091		
Le budget n+1 est fortement inspiré du réel de l'année n	3,492	3,747	-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>	
Plans d'action avant le budget	69,84	43,49	37,61	4,68	0,000	
Pas de plans d'action	4,76	26,77	4,17	-4,83	0,000	
<i>Classe 4/5 - Variables constitutives</i>			<i>Moy. dans la classe</i>	<i>Moy. générale</i>	<i>Valeur-Test</i>	<i>Prob.</i>
<i>Questions caractéristiques</i>						
Les managers sont en général satisfaits du processus budgétaire	3,190	3,309	-1,11	0,134		
Les objectifs budgétaires des responsables opérationnels sont faciles à atteindre (*)	3,095	3,222	-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	-1,83	0,034		
Quelle est la part prise par la direction dans le travail d'élaboration des prévisions budgétaires (pas du tout importante → très importante)	3,734	3,937	-1,85	0,032		
Vous êtes satisfait du processus budgétaire	3,063	3,291	-1,85	0,032		
Quelle est la part prise par les commerciaux dans le travail d'élaboration des prévisions budgétaires	3,016	3,269	-2,18	0,014		
Fréquence du calcul des écarts budgétaires (*)	2,844	2,981	-2,21	0,014		
En moyenne, quel pourcentage du salaire des responsables opérationnels les primes représentent-elles (moins de 5% → plus de 15%)	1,500	1,717	-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	-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	-2,69	0,004	
Fréquence du suivi des écarts budgétaires par le directeur général (hebdomadaire → jamais) (*)	2,578	2,760	-2,86	0,002	
Le budget est un instrument de gestion majeur	3,719	4,033	-3,18	0,001	
Importance des objectifs financiers à atteindre (pas du tout importants → très importants)	4,078	4,422	-3,80	0,000	
Nombre d'objectifs financiers (*)	2,719	3,152	-4,16	0,000	
<i>Classe 5/5 - Variables constitutives</i>					
	<i>Moy. dans la classe</i>	<i>Moy. générale</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	1,37	0,085	
Les objectifs budgétaires des responsables opérationnels sont faciles à atteindre (*)	3,045	3,222	-1,48	0,069	
Fréquence du calcul des écarts budgétaires (hebdomadaire → jamais) (*)	2,844	2,981	-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	-1,90	0,029	
Une fois négocié, le budget donne un droit d'engagement	2,848	3,231	-2,17	0,015	
Fréquence du suivi des écarts budgétaires par le directeur général (hebdomadaire → jamais) (*)	2,578	2,760	-2,30	0,011	
Quel est le plus petit découpage temporel du budget retenu (hebdomadaire → jamais)	3,200	3,525	-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	-2,62	0,004	
Le budget reprend les chiffres de la première année du plan	2,511	3,091	-2,87	0,002	
Quelle est la part prise par les commerciaux dans le travail d'élaboration des prévisions budgétaires (pas du tout importante → très importante)	2,837	3,269	-2,97	0,002	
En moyenne, quel pourcentage du salaire des responsables opérationnels les primes représentent-elles ?	1,400	1,717	-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 (moins de 1% → plus de 15%) (*)	3,419	3,829	-3,20	0,001	
Combien de lignes ou postes budgétaires sont négociés avec les responsables opérationnels en moyenne (1 à 5 → plus de 30)	2,250	2,798	-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	-3,56	0,000	
Nombre d'objectifs opérationnels (*)	1,848	2,472	-3,69	0,000	
Quelle est la part prise par le marketing et la stratégie dans le travail d'élaboration des prévisions budgétaires (pas du tout importante → très importante)	2,568	3,230	-4,17	0,000	
Les chiffres budgétés traduisent les priorités des opérationnels	2,867	3,489	-4,60	0,000	
Les managers sont en général satisfaits du processus budgétaire	2,636	3,309	-5,02	0,000	
Vous êtes satisfait du processus budgétaire	2,478	3,291	-5,36	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	-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	-6,60	0,000	
Le budget est un instrument de gestion majeur	3,239	4,033	-6,52	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>
Pas de plans d'action	58,70	26,77	37,50	4,92	0,000
Pas de lettre de cadrage	36,96	19,33	32,69	2,96	0,002
Pas de budgets par projet	41,30	28,25	25,00	1,94	0,026
Plans d'action avant le budget	15,22	43,49	5,98	-4,28	0,000

(*) item inversé ou recodé

¹ Pour la France, l'enquête de la DFCG (1994) ou celle de Jordan (1998) donnent un aperçu de cette diversité.

² 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. 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). »

³ Pour une revue plus complète de la méthode utilisée sur ce point, voir (Sponem, 2004)

⁴ 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).

⁵ 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.

⁶ 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).

⁷ 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.

⁸ 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.

⁹ Pour faciliter la lecture, nous supprimons les questions qui ont été utilisées pour caractériser les onze dimension retenues pour réaliser la taxinomie sauf dans les cas où les construits sous-jacents ne sont pas retenus pour caractériser la classe.