

L'EXPLICATION DE LA DIVERSITE DES PRATIQUES BUDGETAIRES : UNE APPROCHE CONTINGENTE

Samuel Sponem

▶ **To cite this version:**

Samuel Sponem. L'EXPLICATION DE LA DIVERSITE DES PRATIQUES BUDGETAIRES : UNE APPROCHE CONTINGENTE. Technologie et management de l'information : enjeux et impacts dans la comptabilité, le contrôle et l'audit, May 2002, France. pp.CD-Rom. halshs-00584534

HAL Id: halshs-00584534

https://shs.hal.science/halshs-00584534

Submitted on 8 Apr 2011

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

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

L'EXPLICATION DE LA DIVERSITE DES PRATIQUES BUDGETAIRES : UNE APPROCHE CONTINGENTE

Sponem Samuel
Doctorant, CREFIGE, Université Paris-Dauphine, Place du Maréchal De Lattre de Tassigny 75116 Paris, 01 42 93 59 19, samuelsponem@yahoo.fr

Résumé
Cette revue de littérature a pour but de proposer un modèle explicatif des pratiques budgétaires. Le cadre théorique retenu est la théorie de la contingence. Il permet de mettre en évidence un certain nombre de facteurs explicatifs des pratiques budgétaires : l'incertitude, la technologie, l'organisation et la stratégie ; et de donner le sens de l'impact de chaque facteur sur les différents composants du processus budgétaire.
Mots clés : budget, processus budgétaire, théorie de la contingence, contrôle de gestion

Abstract
This paper examines issues related to the explanation of the budgeting practices variety. The framework chosen to explain diversity is the contingency theory. It gives us the opportunity to determinate the explanatory factors of budgeting practices: uncertainty, technology, organization, and strategy.
Keywords : budget, budgeting, contingency theory, management control

Le budget est certainement l'outil de contrôle qui a essuyé le plus de critiques : on lui reproche de prendre trop de temps pour une trop faible valeur ajoutée, de faire prévaloir le court terme au détriment du long terme, de rigidifier l'entreprise, de permettre de gérer les coûts pas la valeur, d'inciter au marchandage, à l'individualisme et de faire oublier la concurrence (Hope & Fraser : 2000 ; Wallander, 1999, Zécri, 2000). En dépit de ces critiques le budget demeure central dans la plupart des grandes entreprises (Brunce et *al*., 1995 ; DFCG, 1994 ; Jordan, 1998)[1]. De plus, les propositions faites pour le remplacer demeurent peu convaincantes[2], et peu d'entreprises envisagent de l'abandonner[3].
Qu'est-ce qu'un budget ? De façon très simple, on peut définir cet objet par son contenu : c'est un document chiffré qui permet de rassembler en un même endroit les objectifs et les moyens d'une entité. Mais peut-on définir le processus budgétaire de façon générale ? La théorie et la pratique montrent que les processus budgétaires peuvent différer selon les organisations ; il existe une grande diversité de pratiques budgétaires.

De multiples études se sont succédées depuis les années soixante-dix pour comprendre l'impact des pratiques budgétaires sur la performance et sur de nombreux autres faits organisationnels (gestion court terme, manipulation des résultats, stress…), mais l'explication de la forme prise par le contrôle budgétaire est restée moins étudiée. De manière générale, un des problèmes du contrôle de gestion comme champ d'investigation académique est de

[1] Pour une synthèse de ces critiques, voir Berland (2002a)
[2] On pourra, pour s'en convaincre, se référer aux travaux du CAM-I (Hope & Fraser, 2000) proposant d'abandonner le budget. Les auteurs prônant cette approche avouent eux-même que les exemples d'entreprises ayant abandonné cet outil de contrôle demeurent très rares… Il faut d'ailleurs noter que les tenants du zéro budget ne proposent pas la disparition du budget en tant que tel, mais la disparition sa dimension contractuelle et annuelle.
[3] Même dans les pays nordiques dans lesquels, pourtant, la contestation du budget semble la plus forte (Ekholm et Wallin, 2000). On pourra cependant voir Berland (2002b) pour un exemple en France.

comprendre la variété des structures de contrôle dans et entre les organisations. Cette importante question n'a cependant pas encore reçu de réponse convaincante (Speklé, 2001 : 419).
Pourtant, la crise du budget, comme plus généralement la crise du contrôle, « n'est qu'un des avatars de la crise des modèles universalistes ». D'ailleurs, « il est clair qu'il y aurait quelque prétention à affirmer qu'un modèle unique né il y a soixante-dix ans, puisse répondre à toutes les situations » (Pariente, 1999 : 82). Il semble que « dans les faits, l'observation des systèmes de contrôle et surtout l'observation des processus qui leur sont reliés permet d'observer des situations qui sont extrêmement peu similaires à tel point que l'on est en droit de se demander s'il y a un modèle ou des modèles de contrôle de gestion » (Trahand, 1982 : 60). Il faudrait donc se pencher sur les facteurs qui affectent les pratiques de contrôle et plus particulièrement le processus budgétaire.

L'objectif de cet article est d'expliquer la diversité des pratiques budgétaires en proposant des éléments de réponse théoriques à la question suivante : *Comment expliquer la variété des pratiques budgétaires ?*
Répondre à cette question implique d'utiliser un cadre théorique qui propose une liste des déterminants ainsi qu'une indication du sens de l'impact de ces déterminants sur le processus budgétaire. Nous l'aborderons sous l'angle de la théorie de la contingence. Cette perspective a fourni un paradigme cohérent de l'analyse des organisations (Donaldson, 1996 : 57) et constitue le courant dominant de l'étude des systèmes de contrôle (Covaleski et *al*., 1996). Elle a « le mérite de poser le contrôle de gestion comme éminemment adaptable aux différents types d'organisations » (Pariente, 1999 : 83) et peut à ce titre nous aider à comprendre la crise de l'outil budgétaire.

L'article présente, dans une première partie, la diversité des rôles et pratiques budgétaires. La seconde partie examine l'intérêt et les postulats du cadre théorique choisi pour expliquer cette variété. Dans la troisième et dernière partie, une analyse de la littérature contingente sur les systèmes de contrôle nous permettra de proposer un modèle explicatif des pratiques budgétaires.

1 La diversité des pratiques budgétaires

Avant de décrire la variété des processus budgétaires, nous devons choisir notre niveau d'analyse. En effet, il existe dans l'organisation différents niveaux de budgets : du budget de département jusqu'au budget de groupe. Nous nous intéresserons au budget d'une division opérationnelle, c'est-à-dire le budget d'une division qui constitue un centre de profit et qui doit être efficace sur un ensemble de couples produits / marchés. En effet, si le budget est critiqué, ce n'est pas au niveau du groupe mais beaucoup plus dans sa capacité à suivre des activités opérationnelles. C'est là que réside l'enjeu principal de la compréhension de son rôle.
Comprendre la diversité des processus budgétaire passe par l'examen des principales questions qui se posent dans la construction du budget (1.1), le recensement des différents rôles que le budget peut remplir (1.2) et la compréhension des différentes dimensions de ce processus (1.3).

1.1 Le budget dans le processus de contrôle organisationnel

Proche des quatre phases utilisées par Anthony (1988) pour décrire le contrôle de gestion (programmation, budgétisation, exécution et évaluation), Bouquin (2001 : 47-63) propose de décrire le modèle rationnel du contrôle organisationnel en fonction des moments du processus de contrôle : avant, pendant et après l'action. Il nomme ces 3 phases finalisation, pilotage et post-évaluation. Les budgets interviennent dans ces 3 phases de contrôle organisationnel (Bouquin, 1997 : 56) et ce modèle nous permet de recenser les principales questions qui se posent à chaque étape de la construction et de l'utilisation du budget telles qu'elles sont évoquées dans la littérature.

Finalisation (construction du budget)	Qui construit le budget ? (niveau divisionnel ou groupe / participation des opérationnels) Autour de quels éléments se déroule la négociation budgétaire ? (uniquement financière ou avec des plans d'actions) Difficulté des objectifs fixés ? (marges de manœuvre) Niveau de détail du budget ?
Pilotage (utilisation et évolution du budget au cours de l'exercice budgétaire)	Attention accordée au suivi budgétaire ? (fréquence / éléments / par qui) Intangibilité du budget ? (nombre de reprévisions / flexibilité)
Post-évaluation	Utilisation du budget pour évaluer la performance ? Rétributions financières ou non financières en cas d'atteinte des objectifs budgétaires ?

Tab 1 : Principales questions qui traversent le processus budgétaire

1.2 Les rôles du processus budgétaire

Selon les réponses qui sont apportées dans la pratique aux questions soulevées ci-dessus, le budget peut remplir des rôles divers et les pratiques budgétaires sont différentes. Comprendre le budget c'est aussi comprendre les rôles qu'il peut jouer dans les organisations. Nous donnons un aperçu de ceux qui sont mis en évidence dans la littérature.

Etudes	*Rôles du budget*
Barrett & Fraser (1977)	Planifier, coordonner, motiver, évaluer, éduquer
Samuelson (1986)	Planification (planification, coordination, contrôle des résultats), contrôle des responsabilités (détermination des engagements financiers, comparaison des performances), influence du comportement des budgétés (motivation financière, éducation à la logique financière), rôles passifs (rituels, habitudes)
Brunce, Fraser & Woodcock (1995)	Prévision financière, contrôle des coûts, gestion des flux de trésorerie, fixation d'objectifs, communication des plans, planification des ressources, mesure de la performance, apprentissage
Lyne (1988)	Prévision, planification, coordination, communication, contrôle
Abernethy & Brownell (1999)	Contrôle diagnostic, contrôle interactif Aide au changement stratégique
Berland (1999)	Prévision – planification (prévision, autorisation de dépenses, évaluation non formalisée), coordination – socialisation (coordination, communication, évaluation), évaluation – sanction (motivation, engagement, évaluation financière stricte)
Ekholm & Wallin (2000)	Planning, évaluation et contrôle, implémentation des stratégies, empowerment, motivation des employés
Bouquin (2001)	Instrument de coordination et de communication, outil de gestion prévisionnelle, outil de délégation et de motivation

Tab 2 : Rôles du budget identifiés dans la littérature

On peut articuler ces rôles autour de trois pôles théoriques.

Perspectives théoriques	*Rôles*
Théorie du contrôle cybernétique	délégation et contractualisation des engagements, suivi des activités et feedback, évaluation
Théorie béhavioriste	motivation, communication, apprentissage
Planification stratégique	déclinaison de la stratégie, allocation de ressources, prévision et coordination

Tab.3 : Les rôles du budget dans la théorie du contrôle cybernétique, la théorie béhavioriste et la planification stratégique

Comme l'ont souligné Barret et Fraser en 1978, certains rôles semblent parfois incompatibles et l'utilisation du budget pour différents rôles peut avoir un coût. Par exemple, les budgets utilisés pour la planification doivent être fixés à un niveau réaliste pour permettre l'allocation et la coordination alors que s'ils sont utilisés pour évaluer la performance, ils doivent être fixés de façon à être difficiles à atteindre pour motiver les contrôlés.
De même, les intérêts des supérieurs et des subordonnés diffèrent selon le rôle qui est accordé au budget. Ainsi, si le budget est d'abord utilisé dans un but de planification, les contrôlés ont intérêt à ce qu'on leur fixe des objectifs budgétaires plus importants pour disposer de plus de ressources. Si le budget est utilisé dans un but de motivation, les contrôlés vont chercher à minimiser leurs objectifs budgétaires pour accroître leurs chances de les atteindre.
Il semblerait que dans chaque entreprise, à un moment donné, il existe un rôle prédominant du budget et que toute évolution de ce rôle se heurte à une forte inertie (Samuelson, 1986). Pour une partie des grandes entreprises ce rôle prédominant a évolué, passant de la planification à la responsabilisation (Arwidi & Samuelson, 1993). Cependant, le rôle de planification a été souvent maintenu et des conflits entre rôles sont apparus. Cette multiplication des rôles et le fait que ceux-ci soient incompatibles a pu contribuer au rejet dont le budget fait aujourd'hui l'objet.

1.3 Les dimensions du processus budgétaire

En reprenant une par une les questions soulevées plus haut, nous faisons une analyse systématique des différentes dimensions du processus budgétaire telles qu'elles sont traitées dans la littérature. Pour chaque dimension, nous allons exposer les diverses pratiques possibles.
Les principales caractéristiques budgétaires qui ont fait l'objet de recherches sont (Fisher, 1998) : la participation du manager à la construction du budget, la facilité d'atteinte des objectifs budgétaires, la possibilité de révision des budgets, le montant du *slack* dans les objectifs budgétaires, la fréquence des *reportings* budgétaires et le lien entre objectifs budgétaires et rémunérations. Nous étudierons aussi l'articulation entre le processus budgétaire et le plan, ainsi que le niveau de détail du budget, deux dimensions négligées dans la recherche sur les budgets.
La description des caractéristiques du processus budgétaire se fera en fonction des trois étapes du processus de contrôle organisationnel déjà évoquées.

De manière générale, les différents processus budgétaires peuvent être distingués selon le niveau de formalisation du processus (Bruns & Waterhouse, 1975 ; Merchant, 1984, Trahand, 1982). Le processus budgétaire peut, en effet, être plus ou moins codifié dans une procédure.

1.3.1 Budget et finalisation

L'étape de finalisation a trait à la construction du processus budgétaire. Cette construction peut s'inscrire dans le cadre de ce qui a été appelé la Direction Par Objectif (c'est-à-dire la contractualisation des engagements entre contrôleurs et contrôlés pour permettre la décentralisation et la motivation) ou peut avoir pour simple utilité d'aider à la prévision (pour allouer les ressources et coordonner les entités).
Nous évoquerons successivement la participation budgétaire, l'articulation entre processus budgétaire et plan, la difficulté des objectifs, le *slack* budgétaire, le caractère statique / flexible du budget, ainsi que le niveau de détail du budget.

1.3.1.1 Participation

Dans le courant des relations humaines, la participation budgétaire est une variable qui a été très étudiée et ce depuis longtemps (Argyris, 1952 ; Hofstede, 1967), principalement pour déterminer ses effets sur les contrôlés (Kren, 1997 ; Shields & Shields, 1998). La participation se définit comme le niveau d'implication et d'influence d'un manager sur la détermination de son budget (Shields & Shields, 1998 : 49)[4].
Cette définition de la participation peut être enrichie par la prise en compte de la personne qui initie le processus budgétaire : le processus est-il plutôt *top-down* ou *bottom-up* (Mintzberg, 1994) ? le processus est-il fortement cadré à priori ?
Au final, on peut proposer quatre pratiques possibles en terme de participation : construction autoritaire du budget par celui qui contrôle, construction participative *top-down* ou *bottom-up* et construction libre par le contrôlé.
Dans la littérature, la participation est présentée comme jouant un rôle dans la gestion de l'asymétrie d'information (Dunk, 1993), et dans la motivation des contrôlés (Shields & Shields, 1998).

1.3.1.2 Articulation processus budgétaire / plan et négociation budgétaire

Dans une perspective traditionnelle, le contrôle de gestion repose sur une division du travail de management et de contrôle (entre contrôle stratégique, contrôle de gestion et contrôle opérationnel) telle qu'elle a été théorisée par Anthony en 1965 (et revue en 1988) (Bouquin, 1997). Dans ce cadre, le budget doit refléter les objectifs et stratégies de l'entreprise qui ont été définis lors de la planification stratégique par le siège, grâce à un enchaînement entre plans stratégiques, opérationnels, plans d'actions et budgets. Il doit, en résumé, permettre de décliner la stratégie.
Pourtant, comme le souligne Mintzberg (1994), il semble que dans la pratique, les objectifs, budgets, stratégies, et programmes ne sont pas toujours liés ou, s'ils le sont, les liens sont complexes. Mintzberg (1994 : 87-88) met ainsi en évidence une « grande faille » entre la hiérarchie des objectifs et des budgets (destinée au contrôle de la performance), et la hiérarchie des stratégies et des programmes (destinée à la planification de l'action) qui seraient « deux ensembles isolés d'activités séparées », le contrôle pouvant se concentrer sur l'un ou sur l'autre et les problèmes réels ne surgissant que lorsque des efforts sont effectués pour combiner les deux.

[4] On parle de pseudo participation (Argyris, 1952) pour une situation dans laquelle les contrôlés pensent que leur implication dans le budget va influencer ce dernier alors que leur influence s'avère, au final, mineure.

Mintzberg (1994 : 83) propose trois modalités possibles d'étude de la liaison entre plan et budget : lien de contenu entre les données des plans et les données des budgets, lien organisationnel entre les unités qui sont responsables de la production de ces deux documents, et lien temporel concernant l'ordre dans lequel budget et stratégie sont réalisés. Nous nous placerons dans la perspective de l'étude du lien de contenu. Ce type d'articulation budget / plan a trait aux différents référentiels qui peuvent être utilisés pendant la négociation budgétaire (Boland & Pondy,1986) : la discussion porte-t-elle sur des chiffres ou sur des plans d'action ?
Nous retiendrons donc deux modalités de négociation budgétaire : plutôt financière ou plutôt stratégique.
De cette modalité de négociation dépendent les rôles joués par le budget en terme d'allocation des ressources et de coordination.

1.3.1.3 Difficulté des objectifs

Le niveau de difficulté des objectifs est évalué en pourcentage de chance d'atteindre les objectifs (Merchant et Manzioni, 1989). Il s'échelonne de relativement facile à presque impossible. Cette dimension a fait l'objet d'une large littérature (le plus souvent de nature expérimentale avec des études en laboratoire) pour savoir quel est le niveau d'objectif budgétaire le plus motivant et qui permet d'atteindre la meilleure performance (Kren, 1997). Une grande partie de la littérature prescrit de fixer des objectifs serrés mais atteignables (qui peuvent être atteints moins de 50% du temps). Hofstede (1967 : 119) souligne, à partir d'une étude en entreprise, que l'effet de budgets difficiles à atteindre est positif jusqu'à une certaine limite, et qu'au delà il réduit la motivation. Merchant et Manzioni (1989) constatent que sur le terrain, et contrairement aux préconisations des études expérimentales, les objectifs sont plus souvent fixés pour être atteignables 80 ou 90% du temps.

1.3.1.4 *Slack* budgétaire

Le *slack* est une notion proche de la réalité recouverte par la dimension « difficulté des objectifs » mais son contenu conceptuel est assez différent. Le concept de *slack* budgétaire a été mis en avant par Cyert & March en 1963 ; selon eux il apparaît lorsqu'une coalition utilise plus de ressources que nécessaire pour effectuer sa tâche. Dunk et Nouri (1998 : 73) le définissent comme la sous estimation intentionnelle des revenus et capacités de production et/ou la surestimation des coûts et ressources requis pour accomplir une tâche.
Un certain niveau de *slack* est généralement présenté comme devant permettre l'innovation (Nohria et Gulati, 1996), et faciliter la coordination entre coalitions ayant des objectifs contradictoires (Cyert et March, 1963).

1.3.1.5 Niveau de détail du budget

Le niveau de détail du budget est un thème peu abordé dans la littérature et pourtant très présent dans les discours des opérationnels.
Dans une comparaison entre les budgets des administrations et des entreprises, Jones et *al*. (2000 : 209-210) 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. On peut cependant retrouver dans des entreprises du secteur privé des budgets plus ou moins détaillés.

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.

1.3.2 Budget et pilotage

L'étape de pilotage fait référence à l'utilisation du processus budgétaire pendant l'action ; la nature du suivi budgétaire et le caractère flexible ou non du budget entrent dans ce cadre.

1.3.2.1 Nature du suivi budgétaire

On peut ici s'inspirer de la distinction entre contrôle interactif et diagnostic proposée par Simons (1990, 1995). Le suivi budgétaire peut être systématique et s'accompagner d'explications orales sur les actions en présence des opérationnels (suivi interactif) ou se limiter à un contrôle par exception mettant en présence les seuls contrôleurs de gestion (suivi diagnostic). Le suivi budgétaire joue un rôle en terme d'apprentissage et d'encadrement des risques (Emsley, 2000).

1.3.2.2 Budget statique / flexible / glissant

Une des caractéristiques du processus budgétaire lors de la phase de pilotage réside dans la durée du budget et son niveau de rigidité. Celui-ci dépend de la possibilité de faire évoluer le budget pendant l'année (en fonction du niveau de production par exemple et dans ce cas, on parle de budget flexible ; Brownell & Merchant, 1990), ou de le réactualiser chaque mois de façon glissante (comme le propose le CAM-I ; Hope & Fraser, 2000). Accepter un budget glissant ou flexible, c'est retirer au budget son rôle de motivation et de contrôle au profit des rôles de prévision, coordination, d'allocation de ressources et d'apprentissage.

1.3.3 Budget et post-évaluation

La post-évaluation correspond à l'utilisation qui est faite du budget après l'action pour évaluer la performance des managers de division et pour calculer leurs primes.

1.3.3.1 Evaluation de la performance à partir du budget

Dès 1952, Argyris a montré qu'en fonction de l'utilisation qui en est faite pour l'évaluation de la performance, le budget produit des effets différents. La recherche sur l'utilisation des données budgétaires dans la mesure de la performance (Reliance on accounting performance measures, que nous abrégerons RAPM dans la suite) a donné lieu à une abondante littérature (Briers et Hirst, 1990)[5]. On peut définir la RAPM comme « l'intérêt et l'importance accordés par le manager à l'utilisation des données budgétaires pour l'évaluation de la performance » (Harrisson, 1993 : 451).

Hopwood (1972) dans son étude fondatrice de ce courant identifie 3 styles d'utilisation des données comptables: « budget constrained », « profit conscious », « nonaccounting » que l'on peut définir de la façon suivante :

- « *budget constrained* » : l'évaluation du manager est d'abord basée sur sa capacité à atteindre les objectifs budgétaires sur une base de court terme sans autre considération.

[5] La RAPM serait ainsi le seul domaine dans lequel une masse critique de travaux ont été effectués (Hartmann, 2000 : 451)

- « *profit conscious* » : la performance du manager responsable du budget est évaluée sur sa capacité à accroître l'efficacité de son unité dans une perspective de long terme. Les données comptables sont utilisées avec prudence d'une façon flexible. Ce qui implique que l'évaluation prend en compte un plus grand nombre de paramètres.
- « *non-accounting* » : les données comptables jouent un rôle négligeable dans l'évaluation du manager.

1.3.3.2 Incitations budgétaires

Après que la performance du manager a été mesurée et évaluée en comparant la performance réalisée avec le budget, les managers peuvent recevoir des récompenses financières ou non financières. Les primes financières peuvent être proportionnelles au résultat ou attribuées en totalité une fois l'objectif atteint (Jensen, 2001). C'est largement par les systèmes d'incitation que les budgets jouent leur rôle de motivation (Kren, 1997). On sait depuis Argyris (1952) que lier la rétribution à l'atteinte d'objectif budgétaires peut avoir des effets pervers.

On peut proposer un schéma récapitulatif des différentes dimensions et pratiques du processus budgétaire et des diverses problématiques en terme de rôle du budget qui peuvent leur être associées :

Dimensions du processus budgétaire	Pratiques possibles	Problématiques sous-jacentes en terme de rôle
Formalisation	Faible / forte	
Finalisation		
Participation	Autoritaire, participatif *top-down* / *bottom-up*, libre	Communication, asymétrie d'information, motivation
Négociation	Financière / stratégique	Allocation de ressources, coordination
Objectifs	Faciles / difficiles	Motivation
Slack organisationnel	Faible / important	Innovation, coordination
Niveau de détail du budget	Faible / fort	Délégation
Pilotage		
Type de suivi	Interactif / diagnostic	Apprentissage, encadrement des risques
Rigidité du budget	Statique / flexible /glissant	Contractualisation ou prévision ?
Post-évaluation		
RAPM	Oui / non	Motivation
Incitations budgétaires	Bonus proportionnel ou non Promotion / éviction	Motivation

Tab 4 : dimensions et rôles du processus budgétaire

2 L'explication des pratiques budgétaires par la théorie de la contingence : intérêt, difficultés et limites

Comment expliquer la diversité des styles de contrôles budgétaires ?. Les études sur ce thème restent encore assez rares, les recherches sur le budget s'étant surtout intéressées à l'effet des budgets sur les comportements (Gervais, 2000). La plupart du temps, ce n'est

qu'indirectement, pour expliquer l'efficacité ou l'inefficacité de tel ou tel style budgétaire qu'ont été introduites des variables explicatives[6].

C'est à la mise en évidence des facteurs explicatifs du contrôle budgétaire que nous nous attachons maintenant. Nous présentons d'abord les principes et postulats de l'école de la contingence pour voir dans quelle mesure elle est adaptée à l'explication de la diversité des processus budgétaire (2.1). Nous nous attarderons ensuite sur le concept de *fit* qui est central dans cette théorie pour déterminer quelle posture contingente adopter (2.2). Enfin, nous nous demanderons si les paramètres de l'organisation (et particulièrement les dimensions du budget) sont indépendants les uns des autres ou s'ils doivent respecter une cohérence entre les différents composants (3.3).

2.1 La théorie de la contingence comme cadre explicatif des pratiques budgétaires

La théorie de la contingence se situe dans une perspective qui « part des organisations constituées et centre son analyse sur la variation de leurs formes […]. Ses unités d'analyse sont les organisations, et elle s'attache à en expliquer les formes par l'analyse des dynamiques et forces sociales au plan inter-organisationnel, sectoriel ou sociétal » (Friedberg, 2001).
Pour résumer la position de la théorie de la contingence, on peut dire que dans cette perspective, « la structuration de l'organisation dépend des paramètres caractéristiques de son contexte de fonctionnement » (Desreumaux, 1998 : 146-147). Il s'agit d'une « conception cartésienne » de l'organisation dans laquelle l'organisation est décrite par un ensemble de variables continues (qui correspondent surtout aux composantes formelles de l'organisation) et peut être décrite sur un espace multidimensionnel. Dans cette approche « il n'y a pas une seule structure efficace pour les organisations. Une structure ne peut être optimale qu'en variant en fonction de certains facteurs de contingence » (Donaldson, 1996 : 57).
Desreumaux (1998 : 146) précise les 4 postulats majeurs sur lesquels repose la théorie de la contingence :

1. *déterminisme* : les principaux décideurs de l'organisation ont une rationalité de type optimisant et doivent adopter la structure requise par le contexte pour atteindre l'efficacité. Ainsi, « les caractéristiques organisationnelles reflètent l'influence de l'environnement dans lequel elles se situent » (Donaldson, 1996).
2. *fonctionnalisme* : la structure organisationnelle est expliquée par sa fonction et ses conséquences sur le plan de l'efficacité de l'organisation
3. *positivisme* : l'organisation est une réalité objective explicable essentiellement par des facteurs matériels

[6] D'ailleurs, plusieurs chercheurs s'intéressant à diverses caractéristiques du processus budgétaire s'étonnent de cette situation. Dans le domaine de la participation, Shields & Shields (1998 : 49) constatent que seules 4 études sur les 47 prises en compte dans leur revue de littérature ont inclus des variables explicatives de la participation budgétaire dans leur modèle empirique. Pourtant, ils estiment qu'une condition désirable sinon nécessaire pour que la recherche sur la participation budgétaire progresse serait de s'intéresser à la compréhension de la raison de son existence (Shields & Shields, 1998 : 57). De même, dans le domaine de la RAPM, Hartmann (2000 : 468-469) souligne que les chercheurs ont surtout cherché à résoudre un problème pratique plutôt qu'à expliquer ce phénomène à partir du contexte dans lequel il apparaît. La prédiction de l'utilisation de la RAPM a été mélangée avec les effets de ce type de pratique. Il ajoute que la « RAPM devrait maintenant être modélisée comme variable dépendante prédite au point de vue théorique, plutôt que comme une application du *fit* […]. Ce cadre d'analyse plus compréhensif pourrait conduire à une meilleure compréhension de la diversité des rôles que les mesures comptables jouent dans la relation (de contrôle) entre supérieurs et subordonnés. »

4. *nomothétisme* : recherche de lois générales de structuration s'appliquant à toutes les organisations

Appliquée aux systèmes de contrôle l'approche contingente conduit à étudier « les systèmes de contrôle de gestion en postulant que les acteurs agissent avec l'objectif d'adapter leur organisation aux changements dans leurs facteurs de contingence pour atteindre un *fit* organisationnel et améliorer la performance » (Chenhall, à paraître). Cela conduit donc à poser le postulat que « l'information fournie par le contrôle de gestion devrait promouvoir et refléter la rationalité dans la prise de décision » (Covaleski et *al*., 1996).
Cette approche se retrouve chez Anthony, père de la discipline. Dans son ouvrage de 1988, il introduit en effet une innovation majeure par rapport à son livre de 1965 : l'explication des variations dans les pratiques de contrôle de gestion à partir de facteurs de contingence. Il affirme ainsi qu'au-delà des « pratiques typiques » qu'il présente dans son livre, un certain nombre de facteurs sont « susceptibles de modifier ces pratiques typiques » : l'environnement externe, les facteurs internes (stratégie, interdépendance, style de direction…) et les facteurs spécifiques à l'industrie (Anthony, 1988 : 161).
La contingence est un cadre théorique majeur : elle est utilisée de façon courante pour l'étude des systèmes de contrôle (Colvaleski et *al*. 1996) et plus largement pour les modes de contrôle (Chiapello, 1996). Son utilisation pour expliquer la diversité des pratiques budgétaires nous semble donc appropriée.

2.2 L'application du concept de fit à l'étude des systèmes de contrôle

Un des concepts centraux de la théorie de la contingence est le concept de *fit*. Le principe général correspondant à ce concept est que « la performance organisationnelle dépend du fit entre la structure et son contexte » (Drazin et Van de Ven, 1985 : 514-515). Cependant, comme le montrent Drazin et Van de Ven (1985) les recherches du courant contingent n'entendent pas ce terme dans le même sens. Trois perspectives peuvent être adoptées (Drazin et Van de Ven, 1985) : la sélection, l'interaction et l'approche système.

	Sélection	Interaction	Système
Définition	Sélection naturelle : seules les organisations adaptées survivent, le *fit* est le résultat d'un processus évolutionniste	Le *fit* est la conformité à une relation contexte / design. Une basse performance est le résultat d'une déviation de cette relation	Le *fit* est l'ensemble des designs d'égale performance (équifinalité) : cohérence des éléments structurels entre eux et avec l'environnement
Auteurs	Perrow (1967), Hage & Aiken (1969)	Child (1974), Khandwalla (1974)	Miller (1981), Galbraith (1977)

Tab 4 : Les différentes approches en théorie contingente (d'après Drazin et Van de Ven, 1985)

On peut ainsi distinguer la théorie contingente positive (qui prédit comment les organisations se comportent dans certains environnements) et la théorie contingente normative (qui explique les différents niveaux de performance). Ainsi, le paradigme contingent peut être utilisé aussi bien dans une perspective explicative de la structure que dans une perspective prescriptive et managériale (Donaldson, 1996 : 63).

Nous nous situerons dans une perspective positive et explicative puisque nous cherchons à expliquer le style de contrôle. Ceci implique que nous ne chercherons pas à mesurer la

performance du choix de style de processus budgétaire[7]. Cette non prise en compte de la performance comme variable expliquée est une simplification utile et nécessaire pour l'étude des systèmes de contrôle. En effet, comment mesurer la performance du choix de systèmes de contrôle qui servent eux-mêmes à mesurer la performance (Hartmann, 2000) ?

2.3 Quelle cohérence du processus budgétaire ?

La question se pose de savoir si les différents composants budgétaires s'agencent de façon cohérente dans les organisations et doivent donc être étudiés comme un tout pour être expliqués. Sur ce point et au niveau théorique, la théorie de la contingence a été critiquée par les tenants de l'approche configurationnelle qui affirment reprendre les apports de la théorie de la contingence structurelle pour la dépasser (2.3.1). Nous verrons dans quelle mesure cette approche est applicable au processus budgétaire (2.3.2).

2.3.1 Contingence ou configuration ?

Outre l'hypothèse de congruence (*fit*) classique de la contingence selon laquelle « pour qu'une structure soit efficace, il faut qu'il y ait une adéquation étroite entre les facteurs de contingence et les paramètres de conception », Mintzberg (1978 : 207-209), fait l'hypothèse de configuration. Il postule donc la nécessité d'une « cohérence interne entre les paramètres de conception ». Ces deux hypothèses ne sont pas nécessairement contradictoires ce qui permet à Mintzberg de faire l'hypothèse élargie de configuration selon laquelle « pour qu'une structure soit efficace, il faut qu'il y ait cohérence à l'intérieur de l'ensemble des paramètres de conception et des facteurs de contingence ». Faire ces hypothèses conduit à voir les organisations comme des « ensembles cohérents constituant un inventaire fini de solutions discrètes » car « les éléments considérés prennent leur signification de l'ensemble et ne peuvent être compris isolément » (Desreumaux, 1998 : 157).

Bien que non contradictoires avec l'approche contingente, les hypothèses faites par Mintzberg, et qui le poussent à soutenir une approche configurationnelle, induisent des spécificités (Meyer et *al*., 1993).

Hypothèses sous-jacentes	*Théorie contingente*	*Théorie configurationnelle*
Style dominant d'investigation	Analyse réductionniste	Synthèse holiste
Relation entre les attributs	Unidirectionnelle et linéaire	Réciproque et non linéaire
Hypothèse d'équilibre	Equilibre quasi-stationnaire	Equilibre ponctué
Mode de changement	Incrémental	Rupture
Hypothèse d'efficience	Déterminée par le contexte	Equifinalité

Tab 5 : Différences entre les approches contingentes et configurationnelles (Meyer et *al*., 1993)

Les évidences empiriques de la pertinence de l'approche configurationnelle demeurent contrastées, et peuvent même conduire à rejeter la typologie de Mintzberg (Doty et *al*., 1993).

[7] Chenhall (à paraître) souligne d'ailleurs que : « Bien que non explicite dans de nombreuses études ayant les systèmes de contrôle comme variable expliquée, il est souvent implicitement admis que l'association entre contexte et système de contrôle reflète l'équilibre ou indique une solution optimale du fait de la sélection. Si l'équilibre est assumé, alors étudier la performance n'est pas utile ».

2.3.2 Typologies de styles budgétaires

Diverses typologies existent et postulent une cohérence entre les dimensions du processus budgétaire telles que nous les avons définies plus haut. Nous en présentons trois qui sont particulièrement présentes dans la littérature.

On retrouve d'abord très couramment la notion de contrôle budgétaire serré (*tight budgetary control*). Van Der Stede (2001a : 120) constate que cette notion, bien que très souvent utilisée « n'est pas claire dans sa définition, son étendue et son opérationnalisation ». Il la fait remonter aux premiers travaux d'Anthony pour qui un contrôle est considéré comme serré en fonction des propriétés du processus budgétaire (type de suivi, Rapm). Mais, cette notion peut aussi être utilisée pour décrire la difficulté des objectifs à atteindre (Merchant, 1985).

Une autre typologie des styles budgétaires a été proposée par Bruns & Waterhouse (1975) et reprise par Merchant (1981). Ils distinguent une stratégie de contrôle budgétaire administratif[8] (caractérisée par une forte participation, une grande importance du fait d'atteindre les objectifs, des structures formelles de communication budgétaire, et une grande sophistication du processus budgétaire) et une stratégie de contrôle budgétaire interpersonnel (systèmes de contrôle basés sur des mesures simples, les contrôlés ayant l'impression d'avoir de nombreuses interactions avec leur supérieur et devant expliquer leurs écarts budgétaires).

Une dernière typologie, plus récente, mérite d'être citée ici : la distinction entre systèmes interactifs et diagnostics de contrôle (Simons, 1990, 1991, 1995). Simons souligne notamment que les budgets « quand ils sont utilisés de façon interactive, peuvent être des outils proactifs et dynamiques pour collecter de l'information et stimuler la discussion » (1991 : 61). La définition en a été précisée pour le contrôle budgétaire par Abernethy & Brownell (1999).

Utilisation diagnostique	Utilisation interactive
Le système budgétaire est un processus qui a pour but d'atteindre des résultats prédéfinis. L'information fournie par le système est utilisée d'abord pour informer les cadres dirigeants si les actions ou les résultats correspondent ou non aux plans. Les spécialistes fonctionnels (service financier) jouent un rôle pivot dans la préparation et l'interprétation des informations produites par le système. Les données sont transmises grâce à des procédures de report formalisées et les cadres dirigeants e sont qu'exceptionnellement impliqués dans le processus.	L'information générée par le système budgétaire est un ordre du jour important et récurrent abordé par les plus hauts niveaux du management. Le processus budgétaire demande une attention fréquente et régulière des managers de tous les niveaux de l'organisation et l'information fournie par le système est interprétée et discutée lors de réunions avec les subordonnés et les pairs. Le processus budgétaire repose sur des débats continuels à propos des données, des hypothèses et des plans d'action qui le sous tendent.

Tab 6 : Utilisation diagnostique / interactive du budget (Abernethy & Brownell, 1999 : 202)

On peut noter avec Van der Stede (2001 : 124) que les catégories proposées par Simons ne sont pas cohérentes avec celles d'Anthony, un contrôle budgétaire serré est par certains aspects interactif (implication des managers dans la définition et le suivi des objectifs budgétaires) et diagnostic (importance accordée aux objectifs budgétaires dans l'évaluation de la performance). La principale différence entre les deux typologies repose notamment sur l'importance donnée aux données comptables dans l'évaluation de la performance. Ces deux typologies ne recouvrent pas non plus celle de Merchant (1981).

[8] proche de ce que Merchant, 1984 appelle « formalisation du processus budgétaire »

A la lumière des éléments théoriques mis en évidence et des typologies présentées, on peut s'interroger sur la perspective théorique à adopter. Nous avons vu que le débat entre partisans de la contingence et partisans de la configuration reste ouvert au point de vue empirique et théorique. Il faut ensuite noter qu'il n'y a pas accord de la littérature sur une typologie des styles budgétaires. Enfin, rien ne nous oblige à postuler une cohérence a priori, nous pourrons la constater a posteriori. Nous resterons donc dans une perspective de contingence stricte, en nous limitant à évaluer l'impact de chaque facteur contingent sur chaque dimension.

3 Modèle explicatif contingent des pratiques budgétaires

Nous avons, en première partie, décrit les composants du processus budgétaire et leur diversité. Nous avons, ensuite, montré que la théorie de la contingence était un cadre théorique possible pour expliciter cette diversité. Nous proposons maintenant le modèle explicatif qui en découle. Les éléments contextuels majeurs repris pour expliquer les systèmes de contrôle sont : l'environnement externe (3.1), la technologie (3.2), la structure organisationnelle (3.3) et la stratégie (3.4)[9] (Chapman, 1997). Dans le contexte français, Trahand (1982 : 65) montre qu'« il y a plusieurs modèles et que ces modèles sont principalement construits à partir des conditions du contexte et de la stratégie de l'entreprise ».
Un problème se pose cependant : de nombreuses études se sont succédées dans chaque domaine produisant des résultats contradictoires, il est donc difficile de poser des hypothèses à partir de cette littérature. Nous couplerons donc l'examen de ces études empiriques avec une discussion théorique concernant l'effet potentiel de chaque facteur de contingence. Dans une perspective fonctionnaliste, nous considèrerons que des rôles sont attribués au budget en fonction du contexte et de la stratégie et que ces rôles alloués au budget induisent des pratiques spécifiques. Nous nous inscrivons donc dans une perspective compréhensive qui va au-delà de la recherche de corrélations entre les facteurs.
Assumant une perspective de sélection, nous utiliserons de façon indifférenciée les résultats empiriques qui s'inscrivent dans une perspective de sélection ou d'interaction pour construire nos hypothèses.

3.1 Environnement

L'environnement externe est une variable contextuelle puissante qui est à la base de la recherche contingente (Donaldson, 1996). L'incertitude semble être la variable environnementale la plus explicative des systèmes de contrôle (Chapman, 1997, Fisher, 1998 Hartmann, 2000). Nous nous limiterons donc à modéliser l'environnement à partir de ce concept qui peut être défini comme un manque d'information sur les facteurs associés à une décision donnée, l'absence de connaissance sur les résultats possibles d'une décision ou l'incapacité d'attribuer des probabilités fiables quant à l'effet de facteurs d'environnement sur

[9] Nous ne prenons pas en compte le facteur taille (considéré comme une variable majeure dans la théorie de la contingence –Donaldson, 1996) car, comme nous l'avons précisé plus haut, nous ne nous intéressons qu'aux budgets des divisions opérationnelles appartenant à des entreprises de grande taille. Ce facteur est donc neutralisé par le choix de la population étudiée.

une décision (Desreumaux, 1998 : 114). L'incertitude dépend ainsi de la complexité et de la stabilité de l'environnement (Duncan, 1972).
L'incertitude est un changement de condition d'environnement qui affecte le processus contrôlé. Elle rend les prévisions difficiles et la fixation d'objectifs budgétaires gênante. Berland (1999a, 2000) montre que le développement du contrôle budgétaire s'est d'abord fait en situation plutôt stable. Pourtant, Gervais et *al*. (1998 : 59) soulignent qu'en période de turbulence, les outils classiques de planification (tels que le budget) ne sont par pour autant abandonnés. On peut donc penser que quel soit l'incertitude environnementale le processus budgétaire est utile mais n'a pas le même rôle.

Incertitude environnementale et participation budgétaire
Sur un plan théorique, la théorie contingente prédit que lorsqu'un environnement externe devient plus incertain, l'entité répond en accroissant la différenciation, ce qui en retour demande une augmentation de l'utilisation de mécanismes intégrateurs, comme la participation budgétaire pour coordonner les actions (Shields et Shields, 1998 : 59).
Au niveau empirique Ezzamel (1990) constate que la participation est plus importante en situation d'incertitude et Govindarajan (1986) montre qu'elle a un effet bénéfique sur la performance dans ce contexte. On fera donc l'hypothèse suivante :
H1a : En situation d'incertitude environnementale, la participation budgétaire est plus importante qu'en situation de non-incertitude.

Incertitude environnementale et slack
Merchant (1985b) suggère que le slack peut être utilisé pour plusieurs objectifs, notamment celui de répondre aux incertitudes environnementales. De plus, la capacité à détecter le slack dépend de l'incertitude environnementale (Kren & Liao, 1988, cité par Dunk & Nouri, 1998 : 81). Si l'incertitude est forte, il est en effet difficile de différencier les erreurs de prévision (résultant des événements imprévus) et, le slack. Nous pouvons donc proposer l'hypothèse suivante :
H1b : En situation d'incertitude environnementale, le slack budgétaire est plus important.

Incertitude environnementale et suivi budgétaire
Ezzamel (1990) souligne qu'en situation d'incertitude environnementale, l'explication de la variance prend un intérêt plus grand car les risques sont plus importants. Il confirme ce lien empiriquement. Nous pouvons ainsi faire l'hypothèse que :
H1c : En situation d'incertitude, le suivi budgétaire est plus interactif.

Incertitude environnementale, évaluation et systèmes d'incitation
L'incertitude est habituellement vue comme affectant la contrôlabilité, la complétude et la pertinence de la RAPM (Hartmann, 2000 : 471). Elle rend, en effet, difficile le jugement ex-post de la bonne ou mauvaise performance mesurée en termes budgétaires : s'explique-t-elle par les circonstances ou par l'effort déployé par le manager ? En situation d'incertitude la RAPM aurait donc des conséquences dysfonctionnelles (Merchant, 1990) car le principe de contrôlabilité n'est pas respecté et car la mesure de la performance est incomplète (Hartmann, 2000 : 471, Chapman, 1997 : 193). Sur le plan théorique on pourrait en déduire qu'en situation d'incertitude, la RAPM n'est pas appropriée et n'est donc pas utilisée par les managers (qui ont un comportement rationnel) (Hartmann, 2000 : 471).

Cependant les évidences empiriques concernant l'effet de l'incertitude sur la RAPM sont plus mitigées. Si Merchant (1984) et Govindarajan (1984) valident le fait que la RAPM est faible en situation d'incertitude, Ezzamel (1990) constate une relation contraire. Par ailleurs, les résultats de Simons (1987) suggèrent que la RAPM est spécialement utile en cas d'incertitude. Hartmann (2000 : 472) affirme que les résultats dans ce domaine sont donc clairement contradictoires. Il explique ce paradoxe par le fait que lorsque les mesures comptables de la performance sont les moins appropriées (car ne répondant pas au principe de contrôlabilité), c'est aussi là qu'elles sont les plus utiles. Devant ces résultats contradictoires, nous ne poserons donc pas d'hypothèse ; des investigations théoriques complémentaires doivent être menées.

3.2 Technologie

Un modèle classique de description de la technologie est celui proposé par Perrow (1967). Pour lui, la structure de l'organisation en terme de coopération et de contrôle dépend de la technologie mise en œuvre dans l'organisation. Toute technologie peut être modélisée par deux dimensions qui varient de façon indépendante : le nombre d'exceptions qu'elle doit permettre de traiter et la nature de la recherche pour résoudre le problème lorsqu'une exception survient. (ce qui a été traduit ensuite par la connaissance de la tâche et de la relation entre inputs et outputs ; Ouchi, 1979 ; Merchant, 1982).
Dans la lignée de ce modèle, on considère traditionnellement que pour les organisations dans lesquelles on a une connaissance imparfaite du processus de transformation et dans lesquelles ce dernier connaît de nombreuses exceptions, le contrôle de gestion mécanique et basé sur un contrôle financier n'est pas adapté. Dans le cas contraire de la production de masse de produits indifférenciés, les systèmes de contrôles formels et financiers sont recommandés (Chenhall, à venir). Bouquin (2001 : 323) souligne qu'on est ici face à un paradoxe : pour pouvoir budgétiser, il faut connaître la fonction de production (relation entre input et output) cependant lorsque l'on connaît la fonction de production à quoi sert-il de déléguer grâce à un budget ?
Le budget aurait donc des rôles différents selon la connaissance du processus de production : si on ne le connaît pas il sert à déléguer et à limiter les risques (ce qui implique négociation budgétaire, discussion sur les plans d'actions, slack, et suivi interactif), si on le connaît, on peut ne laisser aucune autonomie à la division (ce qui implique un budget déterminé de façon autoritaire, peu de slack, un suivi diagnostic et un style « budget constrained »). On proposera donc l'hypothèse suivante :
H2 : Une bonne connaissance de la fonction de production conduit à avoir un processus budgétaire moins participatif, avec peu de slack, faisant l'objet d'un suivi diagnostic et d'une évaluation de la performance de type « budget-constrained ».

3.3 Organisation

Nous retiendrons deux caractéristiques majeures pour l'explication des systèmes de contrôle en fonction de la structure organisationnelle : le niveau de décentralisation et l'interdépendance.

3.3.1 Décentralisation

Le niveau de centralisation / décentralisation optimal est une des questions essentielles des études fondatrices de la contingence structurelle (Chapmann, 1997 : 193). Ainsi, Merchant (1981) à la suite de Bruns & Waterhouse (1975) montre que les entreprises plus grandes, plus diverses et plus décentralisées tendent à utiliser le budget sous une forme administrative (c'est-à-dire qu'elles accordent une plus grande importance à l'atteinte des budgets, qu'elles permettent une participation budgétaire plus importante et un processus budgétaire plus sophistiqué et plus formalisé). Nous pouvons donc proposer l'hypothèse suivante :
H3 : Lorsqu'une organisation est décentralisée, le processus budgétaire est plus participatif, il y a plus de slack, le suivi est plus interactif et la performance est évaluée en fonction des résultats budgétaires.

3.3.2 Interdépendance

Thompson (1967) montre qu'en fonction du type d'interdépendance (séquentielle, de pool ou réciproque) entre les unités, un mode privilégié de coordination doit être choisi. Macintosh & Daft (1987) étudient la relation du type d'interdépendance entre sous-unités (donc au sein d'une division) avec l'utilisation de divers modes de contrôle pour ces sous-unités. Ils constatent que le budget est plus utilisé en situation d'interdépendance séquentielle que pour les autres types d'interdépendances pour lesquels d'autres modes de coordination sont choisis. Ceci reflète bien le rôle de coordination que peut jouer le budget en situation d'interdépendance (l'input d'une unité est l'output d'une autre unité). Aucune étude, à notre connaissance, ne prend en compte l'interdépendance dans l'explication des systèmes de contrôle au niveau des divisions. On peut cependant penser que le rôle de coordination que le budget joue en cas d'interdépendance (ce qui signifie qu'il doit être réaliste) nuit à son rôle de motivation (qui signifie qu'il devrait être ambitieux et utilisé pour évaluer la performance). On émettra donc l'hypothèse suivante :
H4 : Lorsqu'il y a interdépendance entre divisions, le budget est relativement moins utilisé comme outil de post-évaluation.

3.4 Stratégie

La stratégie n'était pas utilisée explicitement comme une variable dans la recherche sur les systèmes de contrôle jusqu'aux années 80 (Langfield-Smith, 1997 : 207). Chapman (1997 : 190) explique cet oubli par l'inexistence jusqu'à la fin des années 70 de typologies permettant d'opérationnaliser la variable « stratégie » comme une variable contingente[10]. Aujourd'hui, la stratégie est un facteur de contingence qui tient une place croissante dans l'explication des systèmes de contrôle (parmi lesquels le budget) (Bouquin, 2000 ; Dent, 1990 ; Langfield-Smith, 1997).

De façon générale, on peut voir la stratégie comme une position (c'est-à-dire un contenu) ou comme un processus (la façon dont elle est construite et réalisée) (Mintzberg et *al*., 1999). En

[10] On peut noter que prendre la stratégie comme un déterminant contingent est paradoxal car cela consiste à réintroduire le pouvoir discrétionnaire des dirigeants dans une théorie déterministe (Desreumaux, 1998 : 146).

nous plaçant dans une perspective contingente, l'aspect processuel de la stratégie dans sa relation avec les systèmes de contrôle est difficile à appréhender, il sera donc laissé de côté[11].
On peut distinguer deux niveaux de stratégie : la stratégie « corporate » et la stratégie « business ». Nous nous intéresserons uniquement ici à la stratégie « business » comme déterminants des systèmes de budgétaires, c'est en effet dans ce domaine que la plupart des recherches sur le lien contrôle / stratégie se situent (Langfield-Smith, 1997 : 210)[12].
La stratégie « business » concerne chaque division de l'organisation et se demande comment celles-ci font face aux concurrents de leur secteur (Langfield-Smith, 1997). Si la stratégie « business » doit, dans un modèle rationnel du contrôle, façonner le processus budgétaire, c'est parce que les facteurs clé de succès et les facteurs stratégiques de risques diffèrent selon les stratégies. Ceci implique des systèmes de contrôle et plus particulièrement des processus budgétaires différents (Bouquin, 2001).
Trois types d'opérationnalisations de la stratégie dans les recherches contingentes en stratégie / contrôle ont été proposés : par le positionnement[13], par la mission[14] ou par la typologie de Miles et Snow (1978)[15]. Les 3 typologies décrites sont parfois considérées comme quasi-équivalentes (par exemple Van de Stede, 2001). Langfield-Smith (1997 : 217) affirme ainsi « qu'il y a un certain niveau d'adéquation entre les caractéristiques de l'organisation et des systèmes de contrôle des défendeurs et des organisations cherchant la domination par les coûts, et, entre les prospecteurs et les entreprises qui cherchent à se différencier ». On pourra aussi noter que lors de l'utilisation de ces typologies, bien souvent seules les 2 catégories les plus extrêmes sont gardées pour tester les différentes théories.

Avant de poser une quelconque hypothèse, on peut se demander si effectivement la stratégie est un facteur explicatif des systèmes de contrôle. Au point de vue théorique, on peut noter que chez Miles & Snow (1978), il est fait explicitement référence aux structures organisationnelles et aux systèmes de contrôle qui sont congruents avec la typologie adoptée. Pour eux, le problème administratif (et donc le problème du contrôle) doit être résolu de façon cohérente avec les choix ingénieuriques (la production) et entrepreneuriaux (la stratégie). De même, pour Porter (1980 cité par Van de Stede, 2001 : 35), des divisions dans une même entreprise qui ont des stratégies compétitives différentes vont nécessiter des arrangements organisationnels différents pour mettre en œuvre une stratégie de façon efficace. Au niveau empirique, Simons (1987) rejette l'hypothèse selon laquelle les systèmes de contrôle des prospecteurs seraient les mêmes que ceux des défendeurs : la stratégie apparaît donc bien comme une variable explicative des systèmes de contrôle.

Stratégie et participation

Dans la typologie proposée par Miles & Snow (1978) le mode de planification et de budgétisation varie selon la catégorie à laquelle appartient l'entreprise. Simons (1990)

[11] L'émergence de la stratégie au travers des budgets d'investissement (Bower, 1970 ; Burgelman, 1983), ou l'utilisation des outils de contrôle dans les changements stratégiques (Simons, 1990 ; 1991, 1994) a surtout été étudiée dans une perspective longitudinale par études de cas.
[12] Goold & Campbell (1987a & b) constituent à ce titre une exception. Il proposent une typologie liant stratégie « corporate » et style de contrôle qui a été adapté par Berland (1998a & b) et Nilson (2000) au style budgétaire.
[13] les 3 stratégies génériques de Porter ; domination par les coûts, différenciation et focalisation
[14] le modèle BCG : le choix de construire, maintenir ou récolter est fait en fonction de la croissance et des parts de marchés de la firme
[15] défendeurs, prospecteurs et analyseurs définis en fonction du taux de changement en terme de produits / marchés

reprenant cette typologie constate que chez les défendeurs, le budget est largement contraint par des objectifs financiers définis a priori alors que chez les prospecteurs la budgétisation fait l'objet de débats approfondis sur les stratégies à suivre. Ceci est cohérent avec le fait qu'une stratégie de prospecteur induit plus d'incertitude et accroît l'asymétrie d'information entre le contrôleur et le contrôlé. Le contrôleur doit donc faire participer les contrôlés au processus budgétaire afin qu'ils révèlent leurs informations. Nous pouvons en tirer l'hypothèse suivante :

H5a : chez les prospecteurs la construction du budget est plus participative et l'articulation plan / budget est plus orientée stratégie que chez les défendeurs.

Stratégie et slack budgétaire

Les prospecteurs ou les organisations qui cherchent à se différencier doivent faire face à plus d'incertitudes. Il serait donc logique qu'ils bénéficient de plus de slack pour y faire face. C'est ce que constate empiriquement Van der Stede (2000, 2001b) pour les prospecteurs / différenciateurs. Nous poserons donc l'hypothèse suivante :

H5b : les organisations de type prospecteurs accordent plus de slack budgétaire que les défendeurs

Stratégie et suivi budgétaire

Généralement, les entreprises suivant des stratégies de prospecteur ou de différenciation sont considérées comme devant avoir un système de contrôle budgétaire souple. Celui-ci doit permettre la participation, autoriser un certain slack (comme nous l'avons déjà vu) et ne pas être utilisé pour l'évaluation des managers (comme nous le verrons plus loin). Simons (1987, 1990) montre de façon a priori contradictoire que les prospecteurs accordent de l'importance à la reprévision, au suivi budgétaire et à l'explication de la variance. De même, Collins et *al.* (1997) constatent que les prospecteurs font un usage plus important du budget. Ces résultats ont été vus comme incompatibles (Langfield-Smith, 1997 ; Van der Stede, 2001).

Nous faisons l'hypothèse que s'il y a eu contradiction entre les différents résultats de recherche, c'est faute de n'avoir pas différencié les différentes phases du contrôle. On peut en effet penser que le suivi pour éviter les dérapages et favoriser l'apprentissage est beaucoup plus important chez les prospecteurs que chez les défendeurs. Nous en déduisons donc l'hypothèse suivante :

H5c : le suivi budgétaire est plus interactif chez les prospecteurs et plus diagnostic chez les défendeurs

Stratégie et évaluation de la performance

Simons (1987), Govindarajan (1988), et Gupta (1987) constatent que les entreprises ayant de bons résultats et suivant respectivement une stratégie de défendeur, domination par les coûts et de récolte distribuent des bonus pour l'atteinte des objectifs budgétaires. D'un autre côté, l'évaluation à partir de critères long terme et subjectifs conduit à de mauvais résultats dans les firmes en phase de récolte. Dans le même sens, Van der Stede (2001) montre que les différenciateurs / prospecteurs insistent moins sur l'atteinte des budgets que les dominateurs par les coûts / défendeurs. Govindarajan et Gupta (1985) ont constaté que la mission « construire » appelle une évaluation subjective de la performance pour préserver le long terme. Langfield-Smith (1997 : 219) souligne ici que les résultats sont cohérents : « l'évaluation objective de la performance et les systèmes d'incitation basés sur les objectifs

budgétaires sont efficaces dans les stratégies de type défendeur ». Nous ferons donc l'hypothèse que :
H5d : Les prospecteurs accordent moins d'importance aux données comptables pour l'évaluation des responsables (style non-accounting ou profit conscious de Hopwood) que les défendeurs (style budget-constrained).

On peut résumer nos diverses hypothèses dans un tableau récapitulatif.

	Participation	*Cadrage stratégique*	*Slack*	*Suivi interactif*	*RAPM*
Incertitude de l'environnement	+		+	+	**?**
Connaissance du processus de transformation	-		-	-	+
Décentralisation	+		+	+	+
Interdépendance					-
Stratégie de type prospecteur	+	+	+	+	-

Tab 7 : modèle explicatif des styles de processus budgétaire

Conclusion

Notre travail avait pour objectif de construire, à partir d'une revue ordonnée de la littérature, un modèle explicatif des pratiques budgétaires. Dans un premier temps, nous avons recensé les différents composants du processus budgétaire et nous avons montré la diversité des rôles et des pratiques. Dans un second temps, nous avons évalué la pertinence de la théorie contingente pour expliquer la diversité des pratiques budgétaires. Enfin, nous avons tiré de la littérature des hypothèses relatives à l'influence de l'environnement, de la technologie, de l'organisation et de la stratégie sur les différents composants du processus budgétaire. Ces hypothèses donnent un modèle théorique testable empiriquement notamment dans le cadre d'une étude quantitative.

Deux critiques principales peuvent être opposées à notre modèle. En premier lieu, il ne prend pas en compte la cohérence, peut-être nécessaire, entre les différentes dimensions du processus. De plus, l'impact des facteurs de contingence n'est considéré qu'à un niveau unidimensionnel. Le premier problème ne peut être résolu sans une investigation empirique, les typologies disponibles pour le moment restant assez peu robustes. La seconde limite devrait nous pousser à continuer notre réflexion théorique dans ce domaine.
Une autre limite de notre travail est de se situer dans une perspective exclusivement fonctionnaliste de l'analyse du processus budgétaire et de ses déterminants. Elle ne prend donc pas en compte les recherches qui ont mis l'accent sur les rites, les phénomènes de découplage, d'institutionnalisation et de pouvoir qui entourent la pratique budgétaire (Armstrong et *al*., 1996 ; Covaleski et Dirsmith, 1983, 1986, 1988a,b ; Fernandez-Revuelta et Robson, 1999). Une extension possible de notre modèle explicatif pourrait passer par la prise en compte de ces éléments.

Références bibliographiques

Abernethy M.A., Brownell P. (1999), « The role of budgets in organizations facing strategic change: an exploratory study », *Accounting, Organizations and Society*, 24, 3, 189-204.

Anthony R.N. (1965), *Planning and Control Systems, A Framework for Analysis*, Boston, Division of Research, Harvard Business School.

Anthony R.N. (1988), *The Management Control Function*, Boston, The Harvard Business School Press. Trad. fr. *La fonction contrôle de gestion*, Paris, Publi-Union, 1993.

Argyris C.(1952), *The impact of budget on people*, Ithaca : Scool of business and public administration, Cornell University.

Armstrong P., Marginson P., Edwards P. & Prucell, J (1996), « Budgetary control and the labour force : findings from a survey of large British companies », *Management accounting research*, vol.7, 1-23.

Arwidi O., Samuelson L.A. (1993), « the development of budgetary control in Sweden – a research note », *Management accounting research*, vol.4, 93-107.

Barrett M.E., Fraser L.B.(1977), « conflict roles in budgeting for operations », Harvard Business, Review, July-August, 137-146. trad : les contradictions du contrôle budgétaire, Harvard l'expansion, été 1978, 110-119.

Berland N. (1999a), « L'histoire du contrôle budgétaire en France », thèse de sciences de gestion, Université de Paris-Dauphine.

Berland N. (1999b), « A quoi sert le contrôle budgétaire ? », *Finance, Contrôle, Stratégie*, vol.2 n°3, 5-24.

Berland N. (2000), « Fonctions du contrôle budgétaire et turbulence », *21ème congrès l'Association Française de Comptabilité*, Angers.

Berland N. (2002a), *Le contrôle budgétaire*, Repères, éd. La découverte.

Berland N. (2002b), « Comment peut-on gérer sans budget ? », *23ème congrès l'Association Française de Comptabilité*, Toulouse.

Boland R.J. & Pondy L.R. (1986) « The micro dynamics of a budget-cutting process: modes, models and structure », *Accounting, Organizations and Society*, vol.11:403-422.

Bouquin H. (1997), *Les fondements du contrôle de gestion*, 2e éd., PUF, Que sais-je ? Paris.

Bouquin H. (2000) « Contrôle et stratégie », in *Encyclopédie de comptabilité, contrôle de gestion et audit*, Economica, dir. Colasse B., p.533-545.

Bouquin H. (2001), *Le contrôle de gestion*, 5e éd., PUF, Paris.

Bower J.L. (1970), *Managing the ressource allocation process : a study of planning and investment*, Boston, Harvard University.

Briers M. Hirst, M (1990). « The role of budgetary information in performance evaluation », *Accounting, Organizations and Society*, 15, 4, 373 – 398.

Brownell P., Merchant K. (1990), « The budgetary and performance influences of product standardisation and manufacturing process automation », *Journal of Accounting Research*, 28, 2, 388-397.

Brunce P., Fraser R. & Woodstock L. (1995), « Advanced budgeting : a journey to advanced management systems », *Management accounting research*, n°6, 253-265.

Bruns W.J. Jr, Waterhouse J.H. (1975), « Budgetary control and organizational structure », *Journal of Accounting Research*, Autumn, 177-203.

Burgelman R.A. (1983), « A process model of internal corporate venturing in the diversified major firm », *Administrative Science Quarterly*, vol.28, 223-244.

Chapman, C.S. (1997). "Reflections on a contingent view of accounting," *Accounting, Organizations and Society*, 22, 189 – 205.

Chenhall R.H. (à venir), « Management control systems design within its organizational context : findings from contengency-based research and directions for the future », *Accounting, Organizations and Society*.

Chiapello E. (1996), « Les typologies des modes de contrôle et leurs facteurs de contingence : un essai d'organisation de la littérature », *Comptabilité, Contrôle, Audit*, tome 2, vol. 2, septembre, p. 51-74.

Collins F., Holzmann O., Mendoza R. (1997), « Strategy, budgeting, and crisis in latin america », *Accounting, Organizations and Society*, vol. 22, n°7, 669-689.

Covaleski M.A, Dirsmith M.W., Samuel S. (1996), « Managerial accounting research: the contributions of organizational and sociological theories », *Journal of Management Accounting Research*, 8, 1-35.

Covaleski M.A., Dirsmith M.W. (1983), « Budgeting a mean for control and loose coupling », *Accounting, Organizations and Society*, vol. 8, n°4, 323-340.

Covaleski M.A., Dirsmith M.W. (1986), « The budgetary process of power and politics », *Accounting, Organizations and Society*, 193-214.

Covaleski M.A., Dirsmith M.W. (1988a), « The use of budgetary symbols in the political arena : an historically informed field study », *Accounting, Organizations and Society*, vol. 13, n° 1, 1-24.

Covaleski M.A., Dirsmith, M.W. (1988b), « An institutional perspective on the rise, social transformation, and fall of a university budget », Administrative Science Quarterly, vol.33, 562-587.

Cyert R.M., March J.G. (1963). *A Behavioural Theory of the Firm*. Englewood Cliffs, N.J.: Prentice-Hall.

Dent J.F. (1990),. « Strategy, organization and control: some possibilities for accounting research », *Accounting, Organizations and Society*,15, 3-25.

Desreumaux A. (1998), *Théorie des organisations*, éd. EMS.

Donaldson L. (1996), « The normal science of structural contingency theory », in *Handook of organizational theory*, ed. Clegg S.R., Hardy C. & Nord W.R., p.57-76.

Doty D.H., Glick W.H., Huber, G.P. (1993) « Fit, equifinality, and organizational effectiveness: a test of two configurational theories. », *Academy of management journal*, vol.36, n°6:1196-1250.

Drazin R., Van de Ven A.H. (1985), « Alternative forms of fit in contingency theory », *Administrative Science Quarterly*, 30, 514-539.

Duncan R, (1972), « Characteristics of organizational environments and perceived environmental uncertainty », *Administrative Science Quarterly*, September, 313-327.

Dunk A. (1993), « The effects of budget emphasis and information asymmetry on the relation between budgetary participation and slack », *The Accounting Review*, 2, 400-410.

Dunk A. and Nouri, H. (1998), « Antecedents of budgetary slack: a literature review and synthesis », *Journal of Accounting Literature*, 17, 72-96.

Ekholm B.G. & Wallin J. (2000), « Is the annual budget really dead? », *The european accounting review*, 9:4, 519-539.

Emsley D. (2000), « Variance analysis and performance: two empirical studies », *Accounting, Organizations and Society*, 1, 33-47.

Ezzamel M. (1990), « The impact of environmental uncertainty, managerial autonomy and size on budget characteristics », *Management Accounting Research,* 1, 181-197.

Fernandez-Revuelta P.L., Robson K. (1999), « Ritual legitimation, de-coupling and the budgetary process: managing organizational hypocrisies in a multinational company », *Management Accounting Research*, 10, 383-407.

Fisher J.G. (1998). « Contingency theory, management control systems and firm outcomes: past results and future directions », *Behavioural Research in Accounting*, 10, Supplement, 47-64.

Friedberg E. (2001) "La théorie des organisations", conférence EDOGEST 05-06-01.

Gervais M. (2000), « Animation et gestion budgétaire », in *Encyclopédie de* comptabilité, contrôle de gestion et audit, coord. Colasse, B., éd. Economica.

Gervais M., Thenet G. (1998) « Planification, gestion budgétaire et turbulence », *Finance Contrôle Stratégie,* vol.1 n°3 : 57-84.

Goold M., Campbell A. (1987a), *Strategies and Styles : the Role of the Center in Diversified Corporations,* Blackwell publishers, Oxford.

Goold M., Campbell A. (1987b), « Managing diversity : strategy and control in diversified british companies », *Long range planning,* vol.20

Govindarajan V, Gupta A.K. (1985). « Linking control systems to business unit strategy: impact on performance ». *Accounting, Organizations and Society*, 51-66.

Govindarajan V. (1984), « Appropriateness of accounting data in performance evaluation: An empirical examination of environmental uncertainty as an intervening variable », *Accounting, Organizations and Society*, 9, 125-135.

Govindarajan V. (1986), « Impact of participation in the budgetary process on managerial attitudes and performance: universalistic and contingency perspectives », *Decision Sciences,* 17, 496-516.

Govindarajan V. (1988), « A contingency approach to strategy implementation at the business-unit level: integrating administrative mechanisms with strategy », *Academy of Management Journal,* 31, 828-853.

Gupta A.K. (1987), « SBU Strategies, Corporate-SBU Relations, and SBU Effectiveness in Strategy Implementation », *Academy of Management Journal*, vol. 30, n° 4, 477-500.

Harrison G.L. (1993), « Reliance on accounting performance measures in superior evaluation style – the influence of national culture and personality », *Accounting, Organizations, and Society*, 18, 319-339.

Hartmann F. (2000), "The appropriateness of RAPM: towards the further development of theory", *Accounting, Organizations and Society*, 25, 4-5, 451-482.

Hofstede G. (1967), *The game of budget control*, London, Tavistock. Tr. fr. : *Contrôle budgétaire, les règles du jeu*, Paris, éd. Hommes et Techniques, 1977, 235 p.

Hope J., Fraser R. (2000), « Beyong budgeting », white paper 2, disponible sur http://www.cam-i.org/bb.htm

Hopwood A. (1972), « An empirical study of the role of accounting data in performance evaluation », *Journal of Accounting Research,* Supplement, 156-182.

Jensen M. (2001), « Corporate budgeting is broken –let's fix it », *Harvard Business Review*, november, 94-101

Jones L.R., Thompson F. « Responsibility budgeting and accounting », *International Public Management Journal*, 3 : 205-227.

Jordan H. (1998), « Planification et contrôle de gestion en France en 1998 », *cahier de recherche HEC.*

Kren L, Liao W.M. (1988), « The role of accounting information in the control of organizations: a review of the evidence », *Journal of Accounting Literature*, 7, 280-309.

Kren, L. (1997), « The role of accounting information in organizational control : the state of the art », in Behavioral accounting research, foundations and frontiers, éd par Arnold et Sutton, AAA, pp.1-48.

Langfield-Smith K. (1997), « Management control systems and strategy : a critical review », *Accounting Organizations and Society*, vol.22, 207-232.

Lyne S.R. (1988), « The role of budget in UK medium and large companies and the relationship with budget pressure and participation », *Accounting and business research*, vol.18, n°71: 195-212.

Macintosh N. (1994), *Management accounting and control systems: an organizational and behavioral approach*, Chichester, UK, John Wiley and Son.

Macintosh N. and Daft R.L. (1987), « Management control systems and departmental interdependencies: an empirical study », *Accounting, Organizations and Society*, 23-48.

Merchant K. (1981), « The design of the corporate budgeting system: influences on managerial behavior and performance », *The Accounting Review*, 4, 813-829.

Merchant K.A. (1982), « The control function of management », *Sloan Management Review*, Summer 1982, 44-55.

Merchant K. (1984), « Influences on departmental budgeting: an empirical examination of a contingency model », *Accounting, Organizations and Society*, 9, 4, 291-307.

Merchant K. (1990), « The effects of financial controls on data manipulation and management myopia », *Accounting, Organizations and Society, 15*, 297-313.

Merchant K.A., Manzioni J.F. (1989) « The achievability of budget targets in profit centers: a field study », *The accounting review*, vol.LXIV, n°3: 539-558.

Meyer A.D., Tsui A.S., Hinings, C.R. (1993), "Configurational approaches to organizational analysis", Academy of management journal, vol.36, n°6: 1175-1195.

Miles R.W., Snow C.C. (1978*), Organizational strategy, structure and process*, New York, McGraw Hill.

Mintzberg H. (1979), *The structuring of organizations*, Englewood Cliffs, Prentice Hall. Trad. : *Structure et dynamique des organisations*, Paris, éd.d'Organisation, 1982.

Mintzberg H. (1994), *The rise and fall of strategic planning*, trad. 1995 *Grandeur et décadence de la planification stratégique*, éd. Dunod.

Mintzberg H., Ahlstrand B. & Lampel J. (1999), "Safari en pays de stratégie", éd. Village mondial.

Nilson F. (2000), « Parenting styles and value creation : a management control approach », *Management Accounting research*, 11, 89-112.

Nohria N. & Gulati R. (1996), « Is slack good or bad for innovation? », *Accademy of Management Journal*, 39: 1245-1267.

Otley D.T. (1980), « The contingency theory of management accounting: achievement and prognosis », *Accounting Organizations and Society*, 4, 413-428.

Ouchi, W. (1979), « A conceptual framework for the design of organizational control mechanisms », *Management Science*, 25, 9, 833-848.

Pariente P. (1999), « Les approches contingentes en contrôle de gestion », in *Faire de la recherche en contrôle de gestion*, coord. Dupuy, J., Vuibert, Fnege.

Perrow C (1967), « A framework for the comparative analysis of organizations », *American Sociological Review*, 32: 194-218.

Porter M. (1980),. *Competitive strategy*. New York: The Free Press.

Samuelson L.A. (1986), « Discrepancies between the roles of budgeting », *Accounting, Organizations and Society*, vol.11 n°1, 35-45.

Shields J.F. and Shields M.D. (1998), « Antecedents of participative budgeting », *Accounting, Organizations and Society*, 23, 1, 49-76.

Simons R. (1987), « Accounting control systems and business strategy: an empirical analysis », *Accounting, Organizations and Society*, 12, 357-374.

Simons R. (1990), « The Role of Management Control Systems in Creating Competitive Advantage : New Perspectives », *Accounting, Organizations and Society*, vol. 15, n° 1-2, 127-143.

Simons R. (1991), « Strategic orientation and top management attention to control systems », *Strategic Management Journal*, 12, 49-62.

Simons R. (1994), « How new top managers use control systems as levers of strategic renewal », *Strategic Management Journal*, 15, 169-189.

Simons R. (1995). *Levers of control*, Boston, Harvard University Press.

Speklé R.F. (2001), « Explaining management control structure variety: a transaction cost economics perspective », *Accounting Organizations and Society*, 26:419-441.

Thompson J.D. (1967), *Organizations in action*, New York, McGraw Hill.

Trahand D. (1982), « Le contrôle de gestion : quel style adopter ? », *Revue Française de Gestion*, septembre-octobre.

Van der Stede W.A. (2000), « The relationship between two consequences of budgetary controls: budgetary slack creation and managerial short-term orientation », *Accounting, Organizations and Society, 25*, 6, 609-622.

Van der stede W.A. (2001a), « Measuring tight budgetary control », *Management Accounting Research*, 12: 119-137.

Van der stede W.A. (2001b), « The effect of corporate diversification and business unit strategy on the presence of slack in business unit budgets », *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, vol.14, n°1:30-52

Wallander J. (1999), « Budgeting, an unnecessary evil », *Scandinavian Journal of Management*, 415-421.

Zécri J.L. (2000), « Processus budgétaire : motifs d'insatisfaction », 21ème congrès l'Association Française de Comptabilité, Angers.