

Les relations entre les budgets et les systèmes de mesure de la performance non financière : une étude empirique

Christophe GERMAIN*

Audencia Nantes Ecole de Management

Classification JEL: M 410 – Réception : mars 2009 ; Acceptation : août 2009

Correspondance : cgermain@audencia.com

Résumé : La recherche s'intéresse aux rapports entre les systèmes budgétaires et les systèmes de mesure de la performance non financière (SMPNF). Les résultats d'une enquête réalisée auprès de 79 grandes entreprises montrent que les deux systèmes se complètent plus qu'ils ne se concurrencent au sein des dispositifs de contrôle de gestion. La complémentarité entre les budgets et les SMPNF est néanmoins conditionnée à la compatibilité des stratégies de contrôle attachées aux deux outils.

Mots clés : budgets – systèmes de mesure de la performance non financière – *Balanced Scorecard* – tableau de bord – systèmes de contrôle de gestion.

Abstract: The present article examines the relationship between non financial performance measurement systems and budgeting systems. The results of a postal survey covering 79 companies show that budgeting systems and non financial performance measurement systems are complements rather than substitutes. However, their fit crucially depends on the mutual consistency of the control strategies they depend on.

Key words: budgets – non financial performance measurement systems – balanced scorecard – tableau de bord – management control systems.

* L'auteur remercie les deux évaluateurs anonymes pour leurs remarques et leurs commentaires.

Introduction

La littérature sur le contrôle de gestion a accordé une large part, ces dernières années, au développement des systèmes de mesure de la performance non financière (SMPNF) et à la remise en cause des budgets. Ces deux phénomènes sont liés, puisqu'il est reconnu que la mise en évidence des limites des outils classiques du contrôle de gestion, notamment celles de la technique budgétaire, a favorisé la « *redécouverte* » du tableau de bord (Chiapello et Delmond, 1994 ; Mendoza et al. 1999) ou la diffusion du *Balanced Scorecard* (Kaplan et Norton, 1996). Les rapports entre les budgets et les SMPNF, ont suscité un large débat dont Choffel et Meyssonier (2005) ont proposé une synthèse. Il existe en revanche, à l'exception des travaux de De Montgolfier (1993), peu de données empiriques sur ce sujet lié à la problématique de la conception des systèmes de contrôle qui est pourtant essentielle pour la réussite des stratégies d'entreprise (Denis et Tannery, 2002).

La problématique de l'articulation des différents modes de contrôle qui coexistent dans une organisation est un des sujets majeurs de la recherche en contrôle. Cette problématique se pose à l'échelle du contrôle organisationnel, mais également pour le contrôle de gestion. Dans ce dernier cas, l'enjeu de la conception du système de contrôle de gestion consiste à définir les rôles respectifs des outils en tenant compte des complémentarités et des différences de chacun de façon à ce que l'ensemble soit cohérent et qu'il produise le niveau et la forme de contrôle attendus par l'organisation et le contexte dans lequel celle-ci évolue. Au regard de la littérature, deux tendances peuvent être envisagées quant à la manière dont les différents éléments du système se positionnent et évoluent les uns par rapport aux autres. La première suggère l'existence de complémentarités entre les outils. La seconde, à l'inverse, repose sur l'idée que les dispositifs entretiennent des rapports de concurrence qui peuvent, à l'extrême, prendre la forme d'une substitution.

L'objectif de la recherche est d'identifier le cas de figure qui s'impose dans le cas particulier des budgets et des SMPNF. La question de la recherche peut ainsi s'exprimer de la façon suivante : les budgets et les SMPNF entretiennent-ils des relations de concurrence qui pourraient se manifester par la prédominance des premiers ou des seconds dans la mise en œuvre du pilotage de la performance ou bien

des rapports de complémentarité se situant entre ces deux extrêmes ? L'article se subdivise en trois sections. La problématique de la recherche est tout d'abord présentée. La méthodologie est ensuite décrite. Les résultats sont exposés et analysés dans une troisième partie.

1. Les rapports entre les budgets et les SMPNF

Plusieurs auteurs soulignent qu'il est nécessaire de faire évoluer les caractéristiques et les usages du budget (Berland, 1999) et de compléter la technique budgétaire par d'autres outils, comme le tableau de bord ou le *Balanced Scorecard* (Mendoza et Zrihen, 1999 ; Denis et Tannery, 2002) qui incorporent des indicateurs de performance non financiers. D'autres, en revanche, considèrent que les SMPNF sont plus pertinents que les budgets pour assurer certaines fonctions de contrôle de gestion, ou qu'ils peuvent même à l'extrême les remplacer (Epstein et Manzoni, 1997).

1.1. La relation de complémentarité

Le principe de complémentarité repose sur l'idée générale développée par certains économistes que la cohérence des composantes de l'architecture organisationnelle est une condition de la performance (Milgrom et Roberts, 1995 ; Brickley et *al.* 1997). Cela consiste notamment à établir une articulation « *harmonieuse* » entre les représentations structurelles et informationnelles formelles créées par l'organisation et les représentations informelles qui résultent des relations implicites que les individus établissent entre eux (Guibert et Dupuy, 1995). Guibert et Dupuy (1997) montrent, par exemple, que la complémentarité entre les composantes formelles et informelles du contrôle favorise la cohésion de l'organisation en exerçant un effet bénéfique sur le climat de confiance. Bouquin (2001) souligne que le contrôle formel défini par l'organisation doit être cohérent avec le contrôle informel pour obtenir auprès des individus la légitimité nécessaire à son efficacité. Burlaud (2000) fait remarquer que les différentes formes de contrôle de la gestion généralement mises en œuvre simultanément dans une organisation doivent être « *gérées* » de façon à ce que « *les proportions du mélange* » varient et soient adaptées en fonction des besoins et contraintes de l'entreprise. Simons (2000)

souligne, enfin, que c'est dans la complémentarité des systèmes qui le composent (systèmes diagnostiques, systèmes interactifs, systèmes de croyances, systèmes « contraignants ») qu'un dispositif de contrôle trouve son efficacité.

La complémentarité pour le contrôle de gestion se base sur l'idée que les trois processus de contrôle que sont la finalisation des actions, le pilotage de la performance, l'évaluation des résultats (Bouquin, 2001) sont associés à des outils qui, parce qu'ils ont été conçus *a priori* pour remplir des rôles différents, se structurent les uns par rapport aux autres de façon complémentaire, et selon une architecture qui peut varier d'une entreprise à l'autre sous l'effet des contingences qui s'exercent sur les organisations. De nombreux auteurs présentent ainsi les dispositifs de contrôle de gestion comme des systèmes coordonnés et intégrés (Otley, 1980 ; Flamholtz, 1983 ; Daft et Macintosh, 1984 ; Burlaud, 2000). Bouquin (2001) souligne par exemple qu'il est important de situer les complémentarités et les distinctions entre les notions de contrôle budgétaire, de tableau de bord, de *reporting* et de mesure de la performance. De la même façon, Mendoza et Zrihen (1999) soutiennent l'idée que le *Balanced Scorecard* et le tableau de bord ne peuvent pas à eux seuls remplacer les budgets et qu'il convient de rechercher plutôt des complémentarités entre les outils.

La littérature qui vient d'être évoquée (voir la synthèse dans le tableau 1) suggère une première tendance qui consiste à considérer que les SMPNF et les budgets peuvent évoluer de façon complémentaire au sein des systèmes de contrôle de gestion.

Tableau 1 – *Les principaux travaux sur la complémentarité des systèmes de contrôle*

Travaux	Composantes du contrôle	Analyse
Otley (1980)	Système comptable, système d'information, structure organisationnelle, autres formes de contrôle.	Un système de contrôle est un « <i>package</i> » composé d'éléments complémentaires qui se positionnent les uns par rapport aux autres en fonction des contingences qui s'exercent sur l'organisation.
Flamholtz (1983)	Système de planification, système opérationnel, système de mesure de la performance, système d'évaluation et de récompense.	Le « montant » de contrôle produit par un dispositif de contrôle de gestion est fonction de l'addition des éléments qui le composent.
Daft et Macintosh (1984)	Budgets, <i>reporting</i> , procédures, système d'évaluation de la performance.	Un système de contrôle consiste en un ensemble d'éléments qui interviennent de façon complémentaire dans l'exécution du cycle de contrôle.
Milgrom et Roberts (1995)	Structure organisationnelle, processus de management et de contrôle.	Pour être performante, une organisation doit articuler « harmonieusement » sa stratégie, sa structure organisationnelle et ses processus de management et de contrôle.
Brickley et <i>al.</i> (1997)	Droits décisionnels, système d'évaluation et de mesure de la performance, système d'incitation.	L'efficacité organisationnelle dépend de la mise en cohérence de la répartition des droits décisionnels, du système de contrôle et du système de coordination.

Tableau 1 – *Les principaux travaux sur la complémentarité des systèmes de contrôle (suite)*

Guibert et Dupuy (1995, 1997)	Contrôle formel et contrôle informel.	La complémentarité entre les composantes formelles et informelles du contrôle favorise la cohésion de l'organisation en exerçant un effet bénéfique sur le climat de confiance.
Burlaud (2000)	Contrôle de gestion, contrôle par la hiérarchie, contrôle par la règle, contrôle par les audits, contrôle par le marché, contrôle par la culture, contrôle par le clan.	Les différentes formes de contrôle doivent être utilisées simultanément mais activées de façon variable en fonction de la stratégie et des contraintes de l'entreprise.
Simons (1994, 2000)	Systèmes de contrôle diagnostique, systèmes de contrôle interactif, systèmes de croyances, systèmes « contraignants ».	Pour être performant, un système de contrôle doit articuler « harmonieusement » les quatre formes de contrôle qui le composent : contrôle diagnostique, contrôle interactif, systèmes de croyances, systèmes « contraignants ».
Bouquin (2001)	Contrôle budgétaire, tableau de bord, <i>reporting</i> , système de mesure de la performance.	La cohérence d'un système de contrôle de gestion nécessite d'identifier les complémentarités et les différences entre les différents outils.

1.2. La relation de concurrence

La relation de concurrence peut, quant à elle, être envisagée au regard de la littérature et des travaux empiriques qui suggèrent que les SMPNF peuvent remplir certaines fonctions que le budget n'est plus aujourd'hui en mesure d'assumer. Les principales critiques émises à l'égard du budget, dont certaines d'entre elles s'adressent d'ailleurs tout autant à l'outil lui-même qu'aux hypothèses managériales traditionnelles du contrôle de gestion (l'organisation en centres de responsabilités, la gestion par les résultats, etc.), peuvent être résumées en cinq points (voir la synthèse dans le tableau 2). Il est reproché au

budget de ne plus être suffisamment fiable pour prévoir les équilibres financiers (Berland, 2001 ; Bescos et *al.* 2004), de favoriser le développement de comportements opportunistes (Jensen, 2001), d'être inadapté au cycle d'activités des entreprises et trop centré sur l'analyse de la rentabilité à court terme (Hope et Fraser, 2003), d'être incompatible avec les nouvelles logiques de coordination transversale des entreprises (Neely et *al.*, 2001), et enfin de ne pas être en mesure d'évaluer la performance dans sa globalité (Chiapello et Delmond, 1994). Or, plusieurs travaux empiriques montrent que les SMPNF, en proposant de nouvelles perspectives sur le plan managérial, présentent les caractéristiques pour pallier la majorité de ces déficiences.

Il est ainsi démontré que l'utilisation des SMPNF influence favorablement le comportement des individus au plan de la motivation (Malina et Selto, 2001), de l'apprentissage (Chenhall, 2005), du développement des compétences (Hall, 2008) et de la prise d'initiatives (Saïd et *al.* 2003). Il est reconnu également que ces systèmes favorisent le lien entre les niveaux stratégiques et opérationnels de l'entreprise (Chenhall, 2005) et qu'ils s'adaptent mieux que les budgets aux stratégies basées sur l'innovation et le développement de nouveaux produits (Gosselin et Dubé, 2002). Par ailleurs, bien que leur déploiement relève de schémas différents, le tableau de bord et le *Balanced Scorecard* sont élaborés, non pas sur la base d'un découpage fonctionnel de l'entreprise, mais de façon à suivre les processus qui sont à l'origine de la performance (Chiapello et Lebas, 2001 ; Horngren, 2004). Enfin, les critères non financiers permettent de représenter la performance sous différentes formes.

Tous ces éléments conduisent certains auteurs à affirmer que les SMPNF peuvent concurrencer les budgets sur certaines de leurs fonctions, voire même les remplacer (Epstein et Manzoni, 1997). Cette partie de la littérature plaide donc en faveur d'une seconde tendance qui consiste à considérer que les deux outils peuvent être concurrents.

La recherche propose d'analyser dans quelle mesure et sous quelle forme les principales caractéristiques des budgets et des SMPNF interagissent pour identifier la façon dont les deux outils se positionnent l'un par rapport à l'autre au sein des dispositifs de contrôle de gestion.

Tableau 2 – *Les principales conclusions en faveur d'une concurrence entre les budgets et les SMPNF*

Principales Fonctions	Limites des budgets	Apports des systèmes de mesure de la performance (SMPNF)
Prévision et gestion des équilibres financiers	Les prévisions budgétaires deviennent peu fiables dans des environnements instables (Berland, 2001 ; Bescos et <i>al.</i> 2004).	Les SMPNF n'interviennent pas (ou très peu) sur cette fonction.
Orientation des comportements	Le budget instaure un climat de surveillance et de pression (Bescos et <i>al.</i> 2004). Les managers adoptent des comportements opportunistes qui les conduisent à manipuler les prévisions budgétaires de façon à se fixer des objectifs faciles à atteindre (Jensen, 2001 ; Neely et <i>al.</i> 2001).	L'utilisation des SMPNF influence favorablement le comportement des individus au plan de la motivation, du développement des compétences et de la prise d'initiatives (Malina et Selto, 2001 ; Saïd et <i>al.</i> 2003 ; Chenhall, 2005 ; Hall, 2008).
Mise en œuvre de la stratégie	La fréquence du <i>reporting</i> budgétaire et la focalisation sur la performance financière nuit à l'articulation des décisions stratégiques et opérationnelles (Hope et Fraser, 2003).	Les SMPNF favorisent le lien entre les niveaux stratégiques et opérationnels (Kaplan et Norton, 2000 ; Chenhall, 2005). Ils sont particulièrement adaptés aux stratégies de différenciation, notamment celles basées sur l'innovation (Gosselin et Dubé, 2002).

Tableau 2 – *Les principales conclusions en faveur d'une concurrence entre les budgets et les SMPNF (suite)*

Coordination des actions	L'architecture budgétaire ne favorise pas les approches transversales (Neely et al. 2001 ; Hope et Fraser, 2003) et la coordination entre les services (Berland, 2004)	Les SMPNF permettent de suivre l'enchaînement des processus aboutissant à la performance (Kaplan et Norton 2000 ; Chiapello et Lebas, 2001).
Mesure et pilotage de la performance	Le budget attire l'attention sur les écarts au détriment de l'analyse de la performance des variables clés de gestion. Il est peu adapté aux problématiques opérationnelles (Chiapello et Delmond, 1994)	Les SMPNF se fondent sur une approche multidimensionnelle de la performance (Kaplan et Norton, 1996 ; Chiapello et Lebas, 2001).

2. La méthodologie

Une étude empirique a été réalisée auprès d'un échantillon de grandes entreprises pour collecter les données nécessaires à la recherche. Dix variables ont été retenues pour observer les caractéristiques des budgets et des SMPNF et analyser leurs interactions.

2.1. Le recueil des données

Les données empiriques nécessaires à la recherche ont été collectées en deux temps. Vingt managers d'entreprises différentes ont été interrogés lors d'une phase exploratoire et dans le cadre d'entretiens non directifs, sur la façon dont les budgets et les SMPNF étaient mis en

œuvre au sein de leur organisation. Une enquête par questionnaire a ensuite été réalisée auprès d'un échantillon de grandes entreprises implantées en France. L'enquête quantitative a été choisie pour recueillir une quantité importante d'observations exploitables statistiquement. Le questionnaire a tout d'abord été testé auprès d'experts en contrôle de gestion (10 enseignants en contrôle de gestion et 10 contrôleurs de gestion). Il a été administré ensuite, par voie postale, à 400 contrôleurs de gestion évoluant dans des entreprises de 500 à 5 000 salariés, sélectionnées de façon aléatoire dans la base de données Kompass. Une relance téléphonique a été effectuée 3 mois après l'envoi du questionnaire. 83 questionnaires ont finalement été retournés (taux de réponse de 20,75 %). 79 d'entre eux se sont avérés exploitables. Au sein de l'échantillon, les entreprises industrielles sont les plus représentées (57 %). Viennent ensuite par niveau de représentativité, les entreprises de services (24 %), puis les entreprises commerciales (19%). Les firmes sont principalement des filiales de groupe (63 %). Les sociétés indépendantes (30 %) et les maisons mères (7 %) sont moins nombreuses. Cette composition peut avoir un impact sur les résultats, le *reporting* budgétaire étant plus développé dans les entreprises dépendantes de groupes que dans les autres organisations. Les entreprises des contrôleurs de gestion n'ayant pas répondu au questionnaire ne sont pas significativement différentes de celles de l'échantillon de l'étude, au plan de la taille, du secteur d'activités ou de la structure du capital.

2.2. Les modalités d'observation et de mesure des variables

Le cadre d'analyse de Sponem (2004) qui a été élaboré à partir d'une revue exhaustive de la littérature, a servi de référence pour définir les modalités d'observation des budgets. Les pratiques budgétaires ont ainsi été analysées à travers la participation des responsables à l'élaboration des budgets, le degré de détail des budgets, le niveau de difficultés des objectifs budgétaires, la fréquence des réactualisations budgétaires et la mesure dans laquelle les résultats budgétaires étaient pris en compte pour évaluer la performance et la rétribuer (tableau 3).

Les variables retenues pour observer les SMPNF sont adaptées des cadres d'analyse proposés par Germain (2005) et Cauvin et Bescos (2005). Il s'agit de la fréquence de suivi et d'analyse des données issues

de ces systèmes, du degré de présence d'indicateurs non financiers relatifs aux variables clés de gestion (i.e coûts, qualité, productivité, délai...), au marché (i.e satisfaction client, part de marché...), aux éléments immatériels (i.e. ressources humaines, systèmes d'information, innovation...), et enfin, de la mesure dans laquelle les performances qui y sont mesurées sont évaluées et récompensées (tableau 3).

Tableau 3 – *Les modalités d'observation des budgets et des SMPNF*

Budgets	SMPNF
1. Participation au processus budgétaire	6. Fréquence de diffusion et d'analyse des indicateurs
2. Détail des budgets	7. Présence d'indicateurs liés au marché
3. Difficultés des objectifs budgétaires	8. Présence d'indicateurs liés aux variables clés de gestion
4. Fréquence des réactualisations budgétaires	9. Présence d'indicateurs liés aux éléments immatériels
5. Evaluation et rémunération des performances	10. Evaluation et rémunération des performances

Le niveau de participation au processus budgétaire est évalué en posant la question suivante : dans quelle mesure les responsables budgétaires participent-ils à la détermination de leurs objectifs budgétaires ? Cinq modalités de réponse sont proposées allant de 1. Très faiblement, les objectifs budgétaires sont imposés par la hiérarchie à 5. Très fortement, les responsables budgétaires fixent eux-mêmes leurs objectifs budgétaires de façon autonome.

Le degré de détail du budget est évalué par une question à laquelle sont attachées cinq modalités de réponse s'échelonnant de 1. Très faiblement (seuls les grands postes de retenus et de dépenses sont budgétés) à 5. Très fortement (la nomenclature budgétaire est très détaillée).

Pour évaluer le niveau de difficulté associé aux objectifs budgétaires, les répondants ont indiqué sur une échelle de Likert allant de 1. Très faciles à atteindre à 5. Très difficiles à atteindre (la mesure dans laquelle les objectifs budgétaires fixés sont réalisables).

Pour évaluer la fréquence des réactualisations budgétaires, les répondants devaient choisir parmi cinq modalités de réponse : pas de réactualisation (1), semestrielle (2), trimestrielle (3), mensuelle (4), hebdomadaire (5).

Il leur a été demandé également d'indiquer sur une échelle de Likert allant de 1 : Jamais à 5 : Systématiquement, dans quelle mesure l'atteinte des objectifs budgétaires était prise en compte pour évaluer la performance et la récompenser financièrement.

Cinq modalités de réponse : semestrielle (1), trimestrielle (2), mensuelle (3), hebdomadaire (4), quotidienne (5), étaient proposées aux répondants pour évaluer la fréquence de suivi et d'analyse des données issues des SMPNF.

Pour évaluer leur contenu, il était demandé d'indiquer sur une échelle de Likert allant de très faible (1) à très élevé (5), le degré de présence des indicateurs non financiers relatifs aux variables clés de gestion, au marché, aux éléments immatériels. De nombreux exemples d'indicateurs ont été communiqués dans le questionnaire pour accroître la qualité des réponses.

Enfin, les répondants devaient évaluer, sur une échelle de Likert allant de 1. Jamais à 5. Systématiquement, la mesure dans laquelle l'atteinte des objectifs définis dans les SMPNF était prise en compte pour évaluer la performance et la récompenser financièrement.

3. Les résultats

Les résultats de l'Analyse Factorielle des Correspondances (AFC) réalisée à partir des données recueillies indiquent l'existence de liens entre plusieurs des variables représentatives de l'usage et des caractéristiques instrumentales des budgets et des SMPNF (tableau 4). Quatre axes factoriels ont été retenus pour résumer l'information de départ provenant des douze variables d'observation. Les quatre axes factoriels détiennent des valeurs propres de 2,45 ; 1,92 ; 1,42 et 1,08 et représentent respectivement 24,53 %, 19,20 %, 14,28 % et 10,85 % de la variance du nuage de points initial (soit 68,88 % au total).

Les corrélations entre les variables et le premier axe factoriel indiquent que certaines des variables représentatives des budgets (DIFB, RECB) et des SMPNF (VCG, RECNF) sont positivement liées entre elles. Les entreprises qui fixent des objectifs budgétaires élevés,

qui évaluent la performance budgétaire et la rétribuent, disposent également de façon significative d'indicateurs non financiers relatifs aux variables clés de gestion qui sont également utilisés, en complément des informations fournies par les budgets, pour évaluer la performance et la récompenser.

Tableau 4 – La matrice des composantes de l'AFC

Variables	μ^*	σ^{**}	r^{***} (axe 1)	r (axe 2)	r (axe 3)	r (axe 4)
Budgets						
Participation budgétaire (PARTB)	3,57	1,09	0,352	- 0,248	0,665	- 0,007
Degré de détail des budgets (DETB)	3,88	1,04	0,387	- 0,485	0,505	0,368
Difficulté des objectifs budgétaires (DIFB)	3,24	0,79	0,697	- 0,093	- 0,201	- 0,255
Fréquence des réactualisations (REACB)	2,89	0,97	0,092	0,238	- 1,137	0,891
Evaluation et récompense des performances budgétaires (RECB)	3,54	1,33	0,772	- 0,439	- 1,118	- 0,034
SMPNF						
Fréquence de suivi et d'analyse (FRQNF)	3,56	0,85	0,039	0,340	0,593	- 0,174
Indicateurs liés au marché (MARCH)	2,82	1,34	0,400	0,590	- 0,216	- 0,132
Indicateurs liés aux variables clés (VCG)	2,83	1,31	0,441	0,621	0,356	- 0,092
Indicateurs liés aux éléments immatériels (IMM)	2,44	1,09	0,340	0,712	0,180	
Evaluation et récompense des performances (RECNF)	3,26	1,34	0,785	- 0,168	0,028	

* μ : moyenne, ** σ : écart-type, *** r : coefficient de corrélation linéaire calculé entre les axes principaux et les variables choisies pour caractériser les budgets et les SMPNF.

Ces premiers résultats indiquent que certaines caractéristiques ou fonctions des budgets et des SMPNF sont associées. Le constat est particulièrement intéressant pour ce qui touche à l'évaluation et la rétribution de la performance. Il montre que les deux outils ne se concurrencent pas sur les fonctions qui touchent à l'orientation des comportements et au pilotage de la performance (voir tableau 2), mais qu'ils sont au contraire mis en œuvre simultanément pour répondre à une volonté de la part des entreprises d'élargir le champ des performances mesurées et récompensées.

Le second axe marque quant à lui une opposition entre les variables budgétaires DETB, RECB et les variables MARCH, VCG et IMM caractéristiques des SMPNF. Ce résultat indique que la présence élevée dans les SMPNF d'indicateurs non financiers couvrant plusieurs champs de performance est associée à un niveau de détail budgétaire faible et à une faible évaluation et récompense des performances budgétaires (et inversement). Cette relation tend à indiquer, dans un sens que le contenu des SMPNF est très développé lorsque les entreprises disposent de budgets peu détaillés et peu utilisés pour évaluer et récompenser la performance, c'est-à-dire lorsque les budgets sont utilisés de façon plutôt « *souple* », dans l'autre sens qu'il est peu étoffé dans des contextes où les pratiques budgétaires des entreprises s'apparentent à celles du budget « *serré* » (Van der Stede, 2001).

Les trois variables FRQNF, PARTB, DETB participent à la formation du troisième factoriel, en étant liées positivement. Les indicateurs des SMPNF sont analysés et suivis plus fréquemment dans les entreprises qui disposent de budgets détaillés et dans lesquelles la participation au processus budgétaire est élevée. Ce résultat complémentaire des précédents montre que les entreprises qui souhaitent développer de l'interactivité avec leurs responsables dans le cadre de la mise en œuvre de la stratégie et la coordination des actions (voir tableau 2) recourent tout autant, à cette fin, aux budgets (PARTB) qu'aux SMPNF (FREQNF).

Enfin, seule la variable REACB participe à la formation du quatrième axe factoriel qui ne fournit donc pas d'information pour la recherche.

Globalement, les résultats montrent que les budgets et les SMPNF se complètent plus qu'ils ne se concurrencent au sein des dispositifs de contrôle de gestion. Ainsi, les entreprises qui utilisent fortement les budgets pour évaluer et rétribuer la performance, analyser les résultats

et développer de l'interactivité sollicitent également les SMPNF pour assurer ces mêmes fonctions (voir axes 1 et 3 de l'analyse factorielle). Il apparaît néanmoins que la complémentarité entre les deux outils est conditionnée à la compatibilité des pratiques qui leur sont associées. Si cette condition n'est pas remplie, une concurrence peut alors s'instaurer entre les budgets et les SMPNF. Les oppositions mises en évidence par l'axe 2 de l'analyse factorielle entre certaines caractéristiques des budgets et des SMPNF sont particulièrement instructives à ce sujet. Elles montrent que la présence de SMPNF dont le contenu étendu permet d'assurer une couverture large de la performance est associée à des pratiques « *souples* » et non pas « *serrées* » des budgets.

Conclusion

La recherche avait pour objectif d'analyser les relations entre les budgets et les SMPNF. Les résultats d'une enquête réalisée auprès de 79 grandes entreprises montrent que les rapports qu'entretiennent les deux outils au sein des dispositifs de contrôle de gestion sont plus complémentaires que concurrents. Cela se vérifie tout particulièrement pour ce qui touche à l'évaluation et la rétribution de la performance, l'analyse des résultats et la recherche d'interactivité. Néanmoins, la complémentarité entre les budgets et les SMPNF nécessite que les caractéristiques et usages des deux outils soient compatibles. Si cette condition n'est pas remplie, les deux dispositifs peuvent se retrouver en concurrence. La recherche montre, par exemple, que des SMPNF développés en contenu peuvent difficilement coexister avec des pratiques budgétaires qui s'apparentent à celles du budget « *serré* ».

Le constat auquel parvient la recherche contribue d'ailleurs à la compréhension de la manière dont les formes de contrôle se développent et s'articulent entre elles, notamment dans la perspective des travaux de Simons (1994). Simons distingue, en effet, le contrôle diagnostic qui consiste à fixer des objectifs aux responsables sous la forme de standard de performance, à s'assurer périodiquement via un système de *reporting* détaillé et exhaustif que les résultats sont conformes aux objectifs, du contrôle interactif qui est un type de contrôle destiné à stimuler le dialogue et l'apprentissage pour favoriser les interactions entre les managers et les opérationnels. La recherche montre que ces deux formes de contrôle, qui peuvent être mises en

œuvre tant par les budgets que par les SMPNF, doivent adopter des formes compatibles pour coexister. Ainsi, il sera difficile de développer des systèmes de pilotage favorisant l'interactivité et le dialogue tout en maintenant d'autres qui s'inscrivent dans un climat de surveillance et de pression, et inversement.

La recherche comporte des limites qui tiennent à la méthodologie employée. Elle ne fournit pas, par exemple, d'information sur la performance relative des situations observées ou bien sur la façon dont les budgets et les SMPNF évoluent les uns par rapport aux autres dans le temps. Un des prolongements possibles consisterait à adopter une perspective plus dynamique, comme celle du cycle de vie des organisations par exemple (Moore et Yuen, 2001), qui permettrait de mobiliser certains cadres d'analyse, comme celui de Goold et Campbell (1987), pour analyser et expliquer comment les deux outils sont amenés à produire des niveaux de performance différents et à adopter des positionnements successifs variables au sein des systèmes de contrôle de gestion, lorsque des facteurs contextuels tels que la stratégie, la structure organisationnelle, les systèmes de management ou les systèmes de gouvernance des entreprises évoluent.

Bibliographie

- Berland N. (1999), « A quoi sert le contrôle budgétaire ? », *Finance, Contrôle, Stratégie*, vol. 2, n° 3, p. 5-27.
- Berland N. (2001), « Les rôles du contrôle budgétaire : un modèle d'interprétation », *Revue Française de Gestion*, n° 135, p. 111-120.
- Berland N. (2004), « La gestion sans budget : évaluation de la pertinence des critiques et interprétation théorique », *Finance, Contrôle, Stratégie*, vol. 7, n° 4, p. 37-58.
- Bescos P.L., Cauvin E., Langevin P. et Mendoza C. (2004), « Critiques du budget : une approche contingente », *Comptabilité, Contrôle, Audit*, tome 10, vol. 1, p. 165-185.
- Bouquin H. (2001), *Le contrôle de gestion*, 5^{ème} édition, PUF.
- Brickley J.A., Smith C.W. et Zimmerman J.L. (1997), *Managerial Economics and Organizational Architecture*, The Mc Graw-Hill Companies Inc., Irvin.
- Burlaud A. (2000), « Contrôle et gestion », in B. Colasse, *Encyclopédie de Comptabilité, Contrôle de Gestion et Audit*. Economica, p. 521-532.

- Cauvin E. et Bescos P.L. (2005), « Les déterminants du choix des indicateurs dans les tableaux de bord des entreprises françaises : une étude empirique », *Finance, Contrôle, Stratégie*, vol. 8, n° 1, p. 5-25.
- Chenhall R.H. (2005), « Integrative Strategic Performance Measurement Systems, Strategic Alignment of Manufacturing, Learning and Strategic Outcomes: An Exploratory Study », *Accounting, Organizations and Society*, vol. 30, n° 5, p. 395-422.
- Chiapello E et Delmond M.H. (1994), « Les tableaux de bord de gestion, outils d'introduction du changement », *Revue Française de Gestion*, n° 97, p. 49-58.
- Chiapello E. et Lebas, M. (2001), *The Tableau de Bord, French Approach to Management Information*, Cahier de recherche, HEC.
- Choffel D. et Meyssonier F. (2005), « Dix ans de débats autour du balanced scorecard », *Comptabilité, Contrôle, Audit*, vol. 11, n° 2, p. 61-81.
- Daft R.L. et Macintosh N.B. (1984), « The Nature and Use of Formal Control Systems for Management Control and Strategy Implementation », *Journal of Management*, vol. 10, n° 1, p. 43-66.
- De Montgolfier C. (1993), « Pour une approche élargie du système d'information pour le contrôle de gestion : étude des interactions entre le système de données comptables et le systèmes de données extra-comptables », 14e congrès annuel de l'Association Francophone de Comptabilité, Toulouse.
- Denis J.P. et Tannery F. (2002), « L'architecture des systèmes de contrôle de la stratégie dans les groupes », *Finance, Contrôle, Stratégie*, vol. 5, n° 3, p. 69-114.
- Epstein M. et Manzoni J.F. (1997), « The Balanced Scorecard and Tableau de Bord: Translating Strategy into Action », *Management Accounting*, vol. 79, n° 2. p. 28-36.
- Flamholtz E.G. (1983), « Accounting, Budgeting and Control Systems in their Organizational Context: Theoretical and Empirical Perspectives », *Accounting, Organization and Society*, vol. 8, n° 2-3, p. 153-159.
- Germain C. (2005), « Une typologie des tableaux de bord implantés dans les petites et moyennes entreprises », *Finance, Contrôle, Stratégie*, vol. 8, n° 3, p. 125-143.
- Goold M. et Campbell A. (1987), *Strategies and Styles: the Role of the Center in Managing Diversified Corporations*, Blackwell.
- Gosselin M. et Dubé T. (2002), « Influence de la stratégie sur l'adoption des mesures de performance en vigueur dans le système de

- comptabilité de gestion », 23e congrès annuel de l'Association Francophone de Comptabilité, Toulouse.
- Guibert N. et Dupuy Y. (1995), « *La confiance, variable clé d'un contrôle rénové* », 16e congrès annuel de l'Association Francophone de Comptabilité, Montpellier.
- Guibert N. et Dupuy Y. (1997), « La complémentarité entre contrôle « formel » et contrôle « informel » : le cas de la relation client-fournisseur », *Comptabilité, Contrôle, Audit*, vol. 3, n° 1, p. 39-52.
- Hall M. (2004), « The Effect of Comprehensive Performance Measurement on Role Clarity, Psychological Empowerment and Managerial Performance », *Accounting Organization and Society*, vol. 33, n° 2-3, p. 141-163.
- Hope J. et Fraser R. (2003), « Who Needs Budget? », *Harvard Business Review*, vol. 81, n° 2, p. 98-115.
- Horngren C.T. (2004), « Management Accounting: Some Comments », *Journal of Management Accounting Research*, vol. 16, p. 207-211.
- Jensen M.C. (2001), « Corporate Budgeting is Broken: Let's Fix it », *Harvard Business Review*, vol. 79, n° 10, p. 95-101.
- Kaplan R.S. et Norton D.P. (1996), *The Balanced Scorecard: Translating Strategy into Action*, Harvard Business School Press.
- Kaplan R.S. et Norton D.P. (2000), *The Strategy-Focused Organization: How Balanced Scorecard Companies Thrive in the New Business*, Harvard Business School Press.
- Malina M.A. et Selto F.H. (2001), « Communicating and Controlling Strategy: An Empirical Study of the Effectiveness of the Balanced Scorecard », *Journal of Management Accounting Research*, vol. 13, p. 47-90.
- Mendoza C., Delmond H., Giraud F. et Löning H. (1999), *Tableaux de bord pour managers*, Groupe Revue Fiduciaire.
- Mendoza C. et Zrihen H. (1999), « Du balanced scorecard au tableau de pilotage », *L'Expansion Management Review*, vol. 95, p. 102-110.
- Milgrom P. et Roberts J. (1995), « Complementarities and Fit Strategy, Structure, and Organizational Change in Manufacturing », *Journal of Accounting and Economics*, vol. 19, n° 2-3, p. 179-208.
- Moores K. et Yuen S. (2001), « Management Accounting Systems and Organizational Configurations: a Life-Cycle Perspective », *Accounting Organizations and Society*, vol. 26, n° 4-5, p. 351-389.
- Neely A., Sutcliffe M.R. et Heyns, H.R. (2001), *Driving Value Through Strategic Planning and Budgeting*, Accenture.

Otley D.T. (1980), « The Contingency Theory of Management Accounting: Achievement and Prognosis », *Accounting, Organizations and Society*, vol. 5, n° 4, p. 413-428.

Said A.A., Hassabelnaby H.R. et Wier B. (2003), « An Empirical Investigation of the Performance Consequences of Nonfinancial Measures », *Journal of Management Accounting Research*, vol. 15, p. 193-223.

Simons R. (1994), « How New Top Managers Use Control Systems as Levers of Strategic Renewal », *Strategic Management Journal*, vol. 15, n° 3, p. 169-189.

Simons R. (2000), *Performance Measurement and Control Systems for Implementing Strategy*, Prentice Hall.

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.

Van der Stede W.A. (2001), « Measuring Tight Budgetary Control », *Management Accounting Research*, vol. 12, n° 1, p. 119-137.