

Diversité des pratiques de contrôle budgétaire : approches contingentes et néo-institutionnelles

Samuel SPONEM
HEC Montréal

Classification JEL : M40 – *Réception* : juillet 2009 ; *Acceptation* : juillet 2010

Correspondance : samuel.sponem@hec.ca

Résumé : Comment expliquer la diversité des pratiques de contrôle budgétaire ? Cette recherche s'appuie sur les cadres contingent et néo-institutionnel pour explorer cette diversité. Des données ont été collectées auprès de 246 contrôleurs de gestion et directeurs administratifs ou financiers. Nous montrons que la prise en compte du contexte institutionnel permet une meilleure explication de la diversité des pratiques de contrôle budgétaire que les facteurs de contingence classiques. Nos résultats suggèrent que le contrôle budgétaire peut ainsi être envisagé comme un dispositif qui aide les organisations à se légitimer dans certains environnements institutionnels.

Mots-clés : Contrôle de gestion – contrôle budgétaire – théorie néo-institutionnelle – théorie contingente.

Abstract: How can we explain the diversity of budgetary control practices? This research, based on contingency and new institutional theories, explores the reasons that underscore such diversity. Data have been collected from 246 management controllers or CFOs. We show that taking into account institutional factors (belonging to a parent corporation, type of shareholder and functional background of the CEO) allows for a better understanding of budgetary control diversity than traditional contingency factors (environment uncertainty, technology, decentralization and strategy). We suggest that budgetary control can be seen as a device that helps organizations to be legitimated in specific institutional environments.

Key word: Management control – budgetary control – new-institutionalism – contingency theory.

Le contrôle budgétaire est un dispositif central du contrôle de gestion. Associé à l'émergence des grandes organisations (Chandler, 1962), il aurait favorisé la « *décentralisation par le contrôle* » (Sloan, 1963) à l'aide de trois mécanismes (Donner, 1932). D'abord, le calcul des écarts à partir de coûts standard ou prévisionnels permet la décentralisation de la décision. Ensuite, les re-prévisions budgétaires tout au long de l'année facilitent la coordination entre les divisions. Enfin, l'évaluation de la performance des managers en fonction de l'atteinte de leurs objectifs budgétaires permet de s'assurer que les prévisions seront réalisées. Le contrôle budgétaire aurait ainsi joué un rôle important dans le succès de General Motors en facilitant la décentralisation de la prise de décision, la coordination et la motivation des managers (Johnson et Kaplan, 1987). Depuis, ce dispositif s'est diffusé dans de nombreuses organisations, notamment en France à partir des années 30 (Berland, 1999).

Dans les années 50, à la demande de la *Controllershship Foundation*, Argyris (1953) s'est intéressé aux effets du contrôle budgétaire dans les usines. Il a notamment montré que celui-ci peut avoir des effets néfastes sur la coopération entre les managers, leur stress et par conséquent sur la performance de l'organisation. De nombreuses études se sont ensuite succédées. Elles avaient pour objectif de comprendre l'impact de l'utilisation du budget pour évaluer la performance des managers sur la performance des organisations, et de mettre en évidence les critiques qui peuvent lui être adressées (Berland, 2004). De manière générale, les résultats concernant les effets du contrôle budgétaire demeurent largement contradictoires (Hartmann, 2000).

Si l'étude des effets du contrôle budgétaire a donné lieu à de nombreuses recherches, l'explication de la diversité des pratiques en la matière est moins étudiée (Speklé, 2001). On considère le plus souvent que les techniques de contrôle de gestion se diffusent uniquement du fait de leur efficacité. Il semble pourtant important de ne pas confondre les rôles affichés des outils de contrôle et les raisons « réelles » qui ont conduit à les mettre en place (Burchell et *al.*, 1980). Rôles affichés et rôles réels ne sont en effet pas toujours convergents (Zrihen, 2002 ; Gignon-Marconnet, 2003) et il semblerait que l'utilisation du contrôle budgétaire puisse aussi s'expliquer dans certains contextes par une recherche de légitimité (Covaleski et Dirsmith, 1988a). L'objectif de cette recherche est ainsi d'expliquer la diversité des pratiques de contrôle budgétaire. En d'autres termes, cet

article propose de répondre à la question suivante : pourquoi certaines entreprises utilisent-elles le contrôle budgétaire de manière intensive et d'autres moins ?

Covaleski et *al.* (2003) distinguent trois perspectives théoriques sur le budget : économique (niveau de l'agence), psychologique (niveau de l'individu) et sociologique (niveau de l'organisation). Puisque nous essayons d'expliquer l'utilisation du contrôle budgétaire au niveau organisationnel, nous nous référons, dans cette recherche, à deux perspectives sociologiques fréquemment utilisées : les perspectives contingentes et néo-institutionnelles.

L'approche contingente explique la structure par des facteurs objectifs qui relèvent de « l'environnement technique » ou de « la tâche » alors que l'approche néo-institutionnelle conçoit l'organisation comme une réalité socialement construite et met en avant, en plus de son environnement technique, les éléments cognitifs et normatifs qui déterminent sa structuration (Oliver, 1997). Depuis le début des années 70, la théorie de la contingence est le cadre théorique dominant en théorie des organisations (Donaldson, 1996) et en contrôle de gestion (Dent, 1990). D'inspiration fonctionnaliste, cette théorie considère que les structures mises en place permettent d'améliorer l'efficacité des organisations. Dans ce cadre, le budget est d'abord vu comme un instrument technique de suivi et de contrôle des entités. Au-delà de la recherche d'efficacité, le courant néo-institutionnel développé depuis la fin des années 70 met l'accent sur la recherche de légitimité, l'impact des facteurs institutionnels et les fonctions symboliques des structures (DiMaggio et Powell, 1983). Celles-ci doivent permettre aux organisations de se légitimer dans leur environnement institutionnel. Les structures d'une organisation donnée reflètent donc aussi son environnement social et institutionnel. Dans ce cadre, le budget est présenté comme un mythe rationnel qui permet de répondre aux attentes des parties prenantes et correspond au modèle cognitif du dirigeant.

À partir de réponses collectées auprès de 246 contrôleurs de gestion et directeurs administratifs ou financiers, l'analyse statistique menée dans cette étude permet d'évaluer, en coupe instantanée, l'effet des facteurs contingents et néo-institutionnels. Les résultats montrent que les organisations adaptent en partie leur contrôle budgétaire à leur « environnement technique » (technologie, organisation, environnement, stratégie et taille). Mais la prise en compte de déterminants institutionnels permet d'améliorer sensiblement le niveau

d'explication de la diversité des pratiques de contrôle budgétaire. Ainsi, l'appartenance à un groupe, la cotation en bourse, le fait d'avoir comme actionnaire principal un investisseur institutionnel ou un dirigeant dont l'orientation est plutôt financière conduit à la mise en place d'un contrôle budgétaire plus strict (suivi des écarts, re-prévisions et évaluation budgétaire de la performance des managers). Nos résultats suggèrent ainsi qu'au-delà de ses fonctions classiques d'aide à la décision et au contrôle, le contrôle budgétaire peut aussi être envisagé comme dispositif qui aide les organisations à se légitimer dans certains environnements institutionnels.

Après avoir exposé le cadre explicatif contingent, le cadre explicatif néo-institutionnel et les hypothèses qui en découlent concernant l'utilisation du contrôle budgétaire (1), nous présentons la méthode (2), les résultats (3) et discutons de leurs implications (4).

1. Revue de littérature

Le contrôle budgétaire implique une utilisation particulière du budget. Nous développons dans cette section deux cadres théoriques permettant d'expliquer la diversité des styles de contrôle budgétaire.

1.1. Budget et contrôle budgétaire

Faire un budget ne signifie pas faire du contrôle budgétaire. En effet, « *il est important de souligner que si une entreprise a un budget, cela ne signifie pas pour autant qu'un système de contrôle budgétaire y a été introduit. Un budget peut se limiter à une simple liste d'autorisations de dépenses. Pour qu'un contrôle budgétaire soit effectif, le budget doit être utilisé dans une boucle rétroactive, dans laquelle les prédictions et les réalisations sont sans cesse évaluées pour trouver des moyens d'atteindre plus sûrement des résultats* » (Quail, 1997, p. 618). Ainsi, faire du contrôle budgétaire implique la mise en œuvre de coûts standard (Parker, 2002), l'utilisation du budget pour évaluer la performance (Van Der Stede, 2001) et plus généralement la « *responsabilisation comptable* » (Ansari, 1979, p. 153).

Le contrôle budgétaire en tant que système de management a été développé dans les années 1920 chez General Motors. On peut y caractériser le système de contrôle de gestion de la manière suivante

(Johnson, 1978) : « *Le système de contrôle de gestion de General Motors participait à la mise en œuvre d'un « contrôle centralisé avec responsabilité décentralisée »' par trois facteurs. D'abord, il fournissait une prévision annuelle qui permettait de comparer les objectifs initiaux de chaque division avec ses résultats. Cette prévision permettait à la direction générale de coordonner les performances attendues pour chaque division avec l'objectif financier de l'entreprise dans son ensemble. Ensuite, le système de contrôle de gestion fournissait des rapports de vente et des budgets flexibles qui permettaient de savoir si les résultats déviaient des prévisions. Ils permettaient en outre de définir les ajustements des opérations courantes que les directeurs de division devraient réaliser pour atteindre leurs objectifs de performance. [...] Enfin, le système de contrôle de gestion permettait à la direction générale d'allouer des ressources et des rétributions entre les divisions sur la base de critères identiques. Ceci encourageait simultanément un niveau élevé d'adéquation avec les objectifs financiers de l'entreprise et une plus grande autonomie des responsables de division ».*

Donner (1932), directeur comptable adjoint de General Motors dans les années 30, met en évidence trois caractéristiques rattachées à ce dispositif : le calcul des écarts à partir de coûts standard ou prévisionnels, la multiplication des re-prévisions budgétaires tout au long de l'année afin de permettre la coordination entre les divisions et l'évaluation de la performance des managers en fonction de l'atteinte de leurs objectifs budgétaires. Nous retiendrons ces trois dimensions pour caractériser le contrôle budgétaire.

1.2. Théorie de la contingence et contrôle budgétaire

La théorie de la contingence est née de son opposition au « *one best way* » des théories classiques du management (Scott, 2003). Lawrence et Lorsch ainsi que Thompson sont considérés comme fondateurs de cette approche (Scott, 2003). Selon Scott (2003, p. 97), le label « *théorie de la contingence* » a été inventé par Lawrence et Lorsch (1967). Ces derniers ont montré que les entreprises performantes adaptent leur niveau de différenciation et d'intégration au niveau d'incertitude de l'environnement dans lequel elles se situent. L'environnement, entendu au sens large, regroupe les éléments internes et externes. Thompson (1967) postule que le

comportement des organisations est rationnel en général¹ et en tire des conséquences sur les formes des organisations. De très nombreuses recherches reprennent les postulats et les résultats de ces travaux fondateurs.

Dans la théorie de la contingence, « *la structuration de l'organisation dépend des paramètres caractéristiques de son contexte de fonctionnement* » (Desreumaux, 1998, p. 146-147). Il s'agit d'une « *conception cartésienne* » dans laquelle l'organisation est décrite par un ensemble de variables continues (qui correspondent surtout aux composantes formelles de l'organisation) sur un espace multidimensionnel. Dans cette approche « *il n'y a pas une structure unique efficace pour les organisations. Une structure ne peut être optimale qu'en variant en fonction de certains facteurs de contingence* » (Donaldson, 1996, p. 57). Cette théorie se caractérise notamment par son déterminisme, son fonctionnalisme et son positivisme (Desreumaux, 1998, p. 146). Une hypothèse majeure de la théorie de la contingence est que « *la performance organisationnelle dépend du fit entre la structure et son contexte* » (Drazin et Van de Ven, 1985, p. 515). En moyenne, les organisations seraient donc structurées pour correspondre aux attentes de leurs environnements interne et externe (Donaldson, 1996) car les managers auraient un comportement rationnel et chercheraient à s'adapter à cet environnement. Si ce n'est pas le cas, le marché opèrerait une sélection et les entreprises non efficaces disparaîtraient.

Pour Dent (1990, p. 9) « *le cadre théorique contingent est devenu la logique dominante pour la recherche sur la conception des systèmes de contrôle* ». Son développement dans le domaine du contrôle de gestion s'explique en premier lieu par son développement en théorie des organisations (Otley, 1980, p. 416). De nombreuses revues de littérature existent sur le sujet (Chenhall, 2003) et montrent que la théorie de la contingence appliquée au contrôle de gestion fait l'hypothèse que, de manière générale, les organisations adoptent les systèmes de contrôle de gestion qui leur permettent d'améliorer leur efficacité (Covaleski et al., 2003).

Dans ce cadre, la mise en place du contrôle budgétaire devrait s'expliquer par « l'environnement technique » de l'organisation. En

¹ « *Nous soutenons que les organisations font ce qu'elles font parce qu'elles le doivent. Parce qu'elles doivent produire des résultats, leurs actions doivent être raisonnables ou rationnelles. Le concept de rationalité [...] établit les frontières dans lesquelles l'action organisationnelle doit se dérouler* » (Thompson, 1967, p. 1).

effet, les théoriciens de la contingence s'intéressent d'abord aux flux techniques entre organisations et voient les organisations essentiellement comme des systèmes de production (Scott et Meyer, 1991, p. 111). Ils font ainsi l'hypothèse que « *l'organisation est avant tout un système de production (qui doit transformer des inputs en outputs) et que l'analyse de l'environnement passe par ses matières premières, ses concurrents et ses marchés* » (Scott, 2003, p. 133). La théorie de la contingence prend donc en compte les facteurs explicatifs « *matériels* » des structures organisationnelles (Donaldson, 1996).

De manière générale, « *la recherche contingente argumente que les mécanismes de contrôle utilisés [...] doivent être adaptés au contexte de la tâche réalisée par la division* » (Ambos et Schlegelmilch, 2007, p. 475). Reprenant les facteurs de contingence traditionnellement utilisés, nous considérerons que cinq facteurs permettent de représenter l'environnement technique du contrôle de gestion (Donaldson, 1996 ; Chapman, 1997) : l'incertitude de l'environnement, la complexité de la technologie, le niveau de décentralisation, la stratégie et la taille de l'entreprise.

Dans la lignée de Perrow (1967) et Thompson (1967), le modèle classique de l'analyse de la technologie et de ses effets sur le contrôle est proposé par Ouchi (1979) et Merchant (1982). Selon eux, les systèmes de contrôle doivent dépendre de la possibilité de mesurer les résultats et de la connaissance du processus de transformation (Ouchi, 1979) ou de la connaissance des actions à entreprendre (Merchant, 1981).

Diverses études empiriques permettent de penser qu'une mauvaise connaissance du processus de transformation (technologie complexe) implique un suivi des écarts plus important (Simons, 1991) et une évaluation plus fortement basée sur des données budgétaires (Thompson, 1967 ; Brownell et Merchant, 1990). En effet, dans cette situation, les standards techniques sont mal connus. Le processus budgétaire y constitue un mode alternatif de contrôle (Merchant, 1981).

H1a : La complexité de la technologie est liée positivement au suivi des écarts et à l'évaluation budgétaire.

L'environnement externe est une variable contextuelle puissante et centrale dans la recherche contingente (Donaldson, 1996). L'incertitude de l'environnement est ainsi présentée comme une

variable fortement explicative des systèmes de contrôle (Chapman, 1997). L'incertitude est un changement des conditions de l'environnement qui affecte le processus contrôlé. Elle rend les prévisions difficiles et la fixation d'objectifs budgétaires problématique. En situation d'incertitude environnementale, l'explication de la variance prend un intérêt plus grand car les risques sont plus importants (Ezzamel, 1990) et les entreprises doivent procéder à des re-prévisions (Anthony, 1988). Les évidences empiriques relatives à l'effet de l'incertitude sur la l'évaluation budgétaire sont cependant mitigées. Si Merchant (1984) et Govindarajan (1984) valident le fait que l'évaluation sur des données comptables objectives est faible en situation d'incertitude, Ezzamel (1990) constate une relation contraire. Par ailleurs, les résultats de Simons (1987) suggèrent que l'évaluation budgétaire est spécialement utile en cas d'incertitude. Ces contradictions peuvent s'expliquer par le fait que, lorsque les mesures comptables de la performance sont les moins appropriées (car ne répondant pas au principe de contrôlabilité), elles sont aussi les plus utiles. Ceci rend difficile la réalisation d'une hypothèse concernant l'impact de l'incertitude sur l'évaluation budgétaire.

H1b : L'incertitude de l'environnement est liée positivement au suivi des écarts et aux re-prévisions budgétaires.

Pour les auteurs du courant contingent en contrôle, l'organisation est l'un des déterminants des systèmes de contrôle (Waterhouse et Tiessen, 1978 ; Chenhall, 2003). Plus précisément, le niveau de décentralisation peut avoir une incidence sur le contrôle budgétaire. Child (1972a) reprenant la thèse de Weber montre empiriquement que le niveau de centralisation est corrélé négativement au contrôle bureaucratique (spécialisation, standardisation et formalisation). Merchant (1981) montre que les entreprises les plus décentralisées tendent à utiliser le budget sous une forme qu'il appelle administrative (c'est-à-dire qu'elles accordent une plus grande importance à l'atteinte des budgets et aux écarts budgétaires).

H1c : Le niveau de décentralisation est lié positivement au suivi des écarts et à l'évaluation budgétaire.

De manière générale, les auteurs du courant contingent pensent que « la stratégie induit la structure » et que la stratégie évolue pour assurer la cohérence entre l'organisation et son environnement

(Donaldson, 1996, p. 66). Celle-ci peut donc être considérée comme un facteur de contingence des systèmes de contrôle (Chapman, 1997)² Trois types d'opérationnalisation de la stratégie dans les recherches contingentes en stratégie / contrôle ont été proposés : par le positionnement (domination par les coûts / différenciation), par la mission (construire / maintenir / récolter) ou par l'orientation stratégique (Miles et Snow, 1978 ; prospecteur / défenseur). Ces trois typologies sont considérées par certains comme quasi-équivalentes dans leurs effets sur les systèmes de contrôle (Van Der Stede, 2001).

Généralement, les entreprises suivant des stratégies de différenciation ou en phase de construction sont considérées comme devant avoir un système de contrôle budgétaire souple. Simons (1987) montre, de façon *a priori* contradictoire, que les prospecteurs performants accordent de l'importance à la re-prévision, au suivi budgétaire et à l'explication de la variance. De même, Bruggeman et Van der Stede (1993) constatent que les budgets sont révisés plus souvent dans les entreprises qui ont une stratégie de différenciation. Il est donc possible de penser que les re-prévisions et le suivi des écarts sont plus importants lorsqu'il y a différenciation ou en phase de construction afin d'éviter les dérapages et favoriser l'apprentissage.

Par ailleurs, Simons (1987), Govindarajan (1988) et Gupta (1987) constatent que les entreprises ayant de bons résultats, et suivant respectivement une stratégie de défenseur, de domination par les coûts et de récolte, distribuent des primes en fonction de l'atteinte des objectifs budgétaires. Dans le même sens, Van der Stede (2001) montre que les différenciateurs / prospecteurs insistent moins sur l'atteinte des budgets que ceux qui cherchent la domination par les coûts / défenseurs. Govindarajan et Gupta (1985) ont constaté que la mission « *construire* » appelle une évaluation subjective de la performance pour préserver le long terme. Langfield-Smith (1997, p. 219) souligne ici que les résultats sont cohérents : « *l'évaluation objective de la performance et les systèmes d'incitation basés sur les objectifs budgétaires sont efficaces dans les stratégies de type défenseur* ».

² Il faut cependant noter que « *la stratégie est quelque peu différentes des autres variables contingentes* » (Chenhall, 2003, p. 150). Cette variable a en effet été introduite suite aux critiques de Child (1972b) sur le caractère surdéterminisme de la théorie de la contingence. Elle est devenue depuis les années 1980 une variable contingente couramment introduite dans les études sur les systèmes de contrôle (Chenhall, 2003).

H1d : Le suivi et les re-prévisions sont liés positivement à la recherche de différenciation et à la stratégie « construire ». L'importance accordée aux données budgétaires pour l'évaluation de la performance est liée négativement aux stratégies « différenciation » et « construire ».

Enfin, la taille est l'un des déterminants contingents majeurs même si elle n'a que peu été testée dans les études en contrôle de gestion (Chenhall, 2003). Il faut noter que pour Chandler (1962), ce n'est pas la taille en tant que telle qui entraîne des changements d'organisation, mais la complexité croissante (en termes de technologie et de marché) que les organisations ont à gérer. Pourtant, dans une optique de parcimonie, la taille a été largement utilisée pour expliquer les formes organisationnelles par les auteurs contingents (Donaldson, 1996). Le contrôle budgétaire est un outil qui permet la gestion par exception. Ce contrôle par exception permet aux dirigeants de ne s'intéresser à l'activité des opérationnels que s'il y a des écarts. Le reste du temps, ils peuvent se consacrer à d'autres tâches. Il semble donc logique que le suivi des écarts soit plus strict dans les grandes entreprises, afin de permettre aux dirigeants de reporter leur attention sur d'autres éléments. Merchant (1981) montre d'ailleurs empiriquement que la taille est un facteur explicatif important de l'utilisation de l'analyse d'écarts et que la taille est corrélée positivement à l'utilisation du budget pour évaluer les primes à attribuer aux managers.

H1e : La taille est liée positivement au suivi des écarts et à l'évaluation budgétaire.

En résumé, dans le cadre théorique contingent, les pratiques budgétaires sont adaptées à « l'environnement matériel » de l'organisation : l'incertitude de l'environnement, la complexité de la technologie, l'organisation, la stratégie et la taille ont une influence sur la mise en place du contrôle budgétaire. Ceci doit permettre à l'organisation d'être efficiente.

1.3. Théorie néo-institutionnelle et contrôle budgétaire

Meyer et Rowan (1977) proposent une manière complémentaire à celle de la contingence pour penser les structures organisationnelles (Tolbert et Zucker, 1996). Ils considèrent que les recherches sur les organisations ont négligé une source d'explication des structures formelles pourtant présente chez Weber : la légitimité. Leur hypothèse

est que les structures ont aussi des fonctions symboliques, ce sont des institutions. Deux types de processus influenceraient donc la structuration des organisations : l'isomorphisme « *compétitif* » (relatif au marché) et l'isomorphisme « *institutionnel* » (DiMaggio et Powell, 1983).

Si les approches néo-institutionnelles sont diverses et ne constituent pas un paradigme unifié (Desreumaux, 2004), elles partagent néanmoins une certaine conception de l'organisation, de l'environnement, de la rationalité des acteurs et des processus qui structurent les organisations. Ainsi, pour les néo-institutionnels, « *les organisations ne sont pas seulement en concurrence pour des ressources et pour des clients mais aussi pour obtenir un pouvoir politique et une légitimité institutionnelle* » (DiMaggio et Powell, 1983). Ce sont des institutions et leurs structures revêtent des fonctions symboliques. La survie de l'organisation requiert donc une certaine conformité aux normes sociales (Meyer et Rowan, 1977). Cette recherche de légitimité peut inciter les entreprises à adopter des structures ou des pratiques organisationnelles dans un but « *cérémoniel* » (Meyer et Rowan, 1977). Les chercheurs néo-institutionnels proposent donc de prendre en compte l'« *environnement institutionnel* », c'est-à-dire les règles et les obligations légales ou culturelles auxquelles sont soumises les organisations (Scott et Meyer, 1991, p. 123). Plus précisément, trois processus conduisent à la diffusion des normes institutionnelles (DiMaggio et Powell, 1983). Le processus coercitif correspond aux pressions venant des institutions dont les organisations sont dépendantes (État, grandes entreprises, actionnaires, etc.). Le processus normatif s'explique par la professionnalisation des acteurs : ils appartiennent à un réseau professionnel et ont suivi une formation qui normalise leurs comportements. Enfin, en situation d'incertitude, certaines organisations adoptent un comportement mimétique. En effet, lorsqu'il est difficile de connaître la « *bonne solution* », il semble légitime de copier ce que font les concurrents. Cette approche met l'accent sur la convergence des formes organisationnelles et des structures de contrôle (Granlund et Lukka, 1998), mais cette convergence se produit au sein d'un « *champ organisationnel* » donné (Scott, 2001). Elle peut donc être invoquée pour expliquer la diversité des formes organisationnelles (Lounsbury, 2008). Ces différences viennent alors de l'environnement institutionnel (Lounsbury, 2001) et de la capacité des organisations à y répondre (Oliver, 1991).

Ainsi, pour les néo-institutionnels, le contrôle de gestion permettrait, au-delà des considérations d'efficacité, de donner l'illusion de la rationalité aux acteurs internes et externes et de légitimer l'action de l'organisation (Meyer, 1986 ; Ansari et Euske, 1987 ; Alam, 1997 ; Townley, 1997 ; Malmi, 1999 ; Modell, 2002). Lors de l'étude de l'évolution du processus budgétaire d'une université en phase de réduction de ses coûts, Covaleski et Dirsmith (1988a, 1988b) dévoilent les motifs de la réforme du processus budgétaire ; « *en partie pour administrer ses ressources plus rationnellement mais aussi pour projeter l'apparence de rationalité* » (Covaleski et Dirsmith, 1988a, p. 582). En effet, dans ces institutions, le budget a pour mission d'aider à collecter des fonds auprès des organismes de tutelle. Le budget est donc utilisé pour se conformer à l'attente sociale (être rationnel). Cette prise en compte de l'environnement social a un effet sur les modes de gestion en interne³. De la même manière, Berland (1997) montre que dans des entreprises de taille et de technologie comparables, des contrôles budgétaires assez différents sont mis en place. Il explique ces différences par les luttes de pouvoir qui s'exercent autour de la mise en place des outils, les croyances des uns et des autres et l'intervention de cabinets de conseil extérieurs. Il constate également que le contrôle budgétaire s'appuie sur des idéologies qui accompagnent ou non sa diffusion (Berland et Chiapello, 2009). Berland et Boyns (2002, p. 342) soulignent que « *dans le contexte européen, [...] le lien entre la taille de l'entreprise, la structure organisationnelle et l'adoption de nouvelles techniques comptables n'est pas unidirectionnel* ». Certes, l'incertitude de l'environnement explique en partie la réussite de la mise en place d'un contrôle budgétaire, mais la perception du contrôle budgétaire, les facteurs sociaux, économiques et politiques sont également des éléments clé de la diffusion du contrôle budgétaire au sein des entreprises en France et en Grande-Bretagne.

³ « *Les organisations n'utilisent pas seulement le budget sur un mode politique pour allouer les ressources en interne, mais la visibilité de ces allocations internes pour les parties prenantes externes semble influencer la « collecte » de ressources du fait que les sous-unités socialement acceptées reçoivent une part disproportionnée de ressources internes. Ce rôle dual du budget (allocation et génération de ressources) suggère un lien fort entre les valeurs des parties prenantes externes et les besoins et utilisations internes de ressources d'une organisation. [...] La pratique sociale de budgétisation peut influencer les processus opérationnels internes, suggérant qu'attentes sociales et opérations dans l'organisation ne sont pas découplées l'une de l'autre* » (Covaleski et Dirsmith, 1988a, p. 566).

Dans la perspective néo-institutionnelle, la mise en place du contrôle budgétaire peut donc s'expliquer par l'environnement social et institutionnel dans lequel évolue l'entreprise. Le budget serait d'abord utilisé comme un outil pour se légitimer dans l'environnement institutionnel et ainsi « *obtenir des ressources* » de la part des parties prenantes. Il doit donc être conforme à leurs attentes (Covaleski et Dirsmith, 1988a).

L'environnement institutionnel est caractérisé par les groupes externes pouvant avoir une influence sur l'entité étudiée (Beck et Walgenbach, 2005) et par l'orientation cognitive du dirigeant (Fligstein, 1990). Cinq éléments sont donc retenus pour décrire cet environnement institutionnel : l'appartenance de l'entreprise à un groupe et les relations qu'elle a avec le groupe, le fait qu'elle soit ou non cotée en bourse, le type d'actionnaire principal, la formation du dirigeant et la taille.

La théorie néo-institutionnelle prédit que l'appartenance à un groupe et le style de gestion de ce groupe ont une incidence sur les structures de la division par une combinaison d'isomorphismes coercitif, normatif et mimétique (DiMaggio et Powell, 1983 ; Kostova et Roth, 2002)⁴. En ce qui concerne le système de contrôle de gestion, « *il est courant pour les filiales de se voir imposer des mécanismes de reporting standardisés. Les filiales sont contraintes d'adopter des pratiques comptables, d'évaluation de la performance et des plans budgétaires compatibles avec la politique de l'organisation parente* » (DiMaggio et Powell, 1983, p. 151).

Dans certain cas, le siège peut ainsi contraindre la filiale à adopter des pratiques cérémonielles de contrôle de gestion (Granlund et Lukka, 1998). Fernandez-Revuelta Perez et Robson (1999) décrivent par exemple l'aspect ritualiste de la participation budgétaire imposée par un groupe à une filiale. Au final, une organisation appartenant à

⁴ Le courant de la contingence fait généralement l'hypothèse inverse. Ainsi, Donaldson affirme que dans une structure multidivisionnelle « *chaque division prend des décisions pour son propre couple produit / marché* » (Donaldson, 1996, p. 62). De même, l'étude fondatrice de Lawrence et Lorsch (1967) se déroule dans des divisions dont la structure n'est pas affectée par les exigences du groupe : « *en général, les seules contraintes imposées par la direction centrale de la compagnie se situaient au niveau de la politique générale, quand les décisions pouvaient affecter plus d'une unité de la fédération* » (Lawrence et Lorsch, 1967). Leurs résultats sont donc produits dans un contexte particulier où l'appartenance à un groupe n'a pas d'incidence sur les structures. Plus récemment, Gupta et Govindaranjan (1991) font une hypothèse équivalente.

un groupe devrait ainsi mettre en place un contrôle budgétaire important pour rassurer le siège sur sa bonne gestion.

H2a : L'appartenance à un groupe est liée positivement au suivi des écarts, aux re-prévisions et à l'évaluation de la performance budgétaire.

Nilson (2000, 2002) montre, suite à quatre études de cas d'entreprises rachetées par un groupe, que lorsque le système de contrôle de gestion de l'entreprise achetée n'est pas cohérent avec le système de contrôle de gestion du groupe acquéreur, les systèmes de contrôle sont changés. Van der Stede (2003) confirme empiriquement l'impact de l'isomorphisme interne à la firme sur le système de contrôle des filiales de 37 entreprises belges. Il conclut notamment que « *les systèmes de contrôle ont tendance à être déployés de manière uniforme dans les entreprises plutôt que de refléter le contexte dans lequel se situe la division* » (Van der Stede, 2003).

Les travaux d'Hopwood (1974) et Ouchi (1978) permettent de préciser le phénomène. Hopwood (1974) montre qu'il y a un effet contagion particulièrement fort pour le style « *budget constrained* » du fait « *de la nature additive des données comptables* » (Hopwood, 1974, p. 487) : « *si le supérieur d'un manager prête attention à l'atteinte du budget, ce manager ne peut satisfaire cet objectif qu'en faisant attention aux écarts budgétaires de ses subordonnés* » (Hopwood, 1974, p. 487). Ouchi (1978) aboutit à un résultat proche : le contrôle par les résultats se transmet mieux dans l'organisation que les autres modes de contrôle (lorsque quelqu'un est contrôlé par les résultats, il a tendance à contrôler par les résultats). Ceci permet de penser que lorsque la filiale est contrôlée sur un mode financier strict, elle suit plus les écarts en interne et elle évalue la performance des managers à partir du budget.

H2b : Le contrôle financier strict de la filiale par l'organisation parente est lié positivement au suivi des écarts en interne et à l'évaluation de la performance à partir du budget.

Le mode de gouvernance constitue un élément fondamental de l'environnement institutionnel de l'entreprise (Yoshikawa et al., 2007). Quelques recherches ont montré que le mode de gouvernance pouvait avoir un impact fort sur les systèmes de contrôle. Johnson et Kaplan (1987) ont ainsi constaté que l'évolution des systèmes de contrôle de gestion reflétaient d'abord les besoins en termes de

reporting pour les investisseurs externes. Plus précisément, deux éléments semblent avoir un impact sur les systèmes de contrôle : la cotation en bourse et le type d'investisseur.

Westphal et Zajac (1998) montrent ainsi que le développement de systèmes d'incitation des dirigeants a d'abord pour objectif de satisfaire les attentes des marchés financiers en la matière. De la même manière, l'observation de l'évolution des pratiques budgétaires d'une grande entreprise multinationale montre que celle-ci correspond à l'évolution des attentes des marchés financiers (Ryan, 2007). Ainsi, lorsque l'entreprise est cotée en bourse elle doit fournir des re-prévisions fréquentes concernant ses résultats financiers et tenir strictement à ses engagements de début d'année sous peine de sanction des marchés financiers⁵. Dans ce contexte, on peut penser qu'elle doit suivre intensément les écarts budgétaires et évaluer la performance des managers en fonction de l'atteinte de ces objectifs.

H2c : Le fait d'être coté en bourse est positivement lié au suivi des écarts, au nombre de re-prévisions et à l'évaluation budgétaire

La gouvernance des entreprises a été largement bouleversée par l'arrivée d'investisseurs institutionnels dans le capital des entreprises (Lounsbury, 2001). Ces investisseurs institutionnels sont généralement présentés comme ayant une vue plutôt court terme et un grand besoin d'informations comptables pour diriger l'entreprise (Plihon et Ponsard, 2002). Une de leurs exigences majeures est que les résultats soient en cohérence avec les prévisions diffusées auprès des marchés, ceci devrait notamment rendre nécessaires de nombreuses re-prévisions budgétaires.

H2d : Avoir un investisseur institutionnel comme actionnaire principal est lié à un nombre important de re-prévisions.

Le modèle néo-institutionnel repose sur une conception cognitive de la rationalité des acteurs⁶. Par le prisme de cette rationalité cognitive des acteurs, l'environnement « *pénètre dans l'organisation*

⁵ L'incertitude générée par les marchés financiers aujourd'hui pourrait conduire à envisager le traitement de cette variable comme faisant partie de l'incertitude de l'environnement telle qu'elle a été théorisée par Burns et Stalker (1961).

⁶ « *L'environnement technique met l'accent sur une rationalité qui vise à faire correspondre moyens et fins afin d'aboutir au résultat attendu. L'environnement institutionnel implique une rationalité cognitive : fournir des éléments qui permettent de rendre les actions passées compréhensibles et acceptables pour les autres et qui rendent l'organisation comptable de ses actions passées.* » (Scott et Meyer, 1991, p 124).

en créant les lunettes à travers lesquelles les acteurs voient le monde et plus précisément la structure, l'action et la pensée » (DiMaggio et Powell, 1991, p. 13). L'origine professionnelle des dirigeants est donc, dans cette perspective, un facteur important d'explication des structures organisationnelles : cela correspond à un isomorphisme de type normatif. Fligstein (1990) montre empiriquement que les dirigeants ayant une formation financière ont poussé à la mise en place de formes multidivisionnelles dans les grandes entreprises américaines⁷. De la même manière, les résultats de Fiss et Zajac (2004) confirment que les dirigeants avec une formation en économie ou en droit mettent en place plus fréquemment que les autres des dispositifs orientés vers la création de valeur actionnariale. Concernant plus spécifiquement le budget, Zrihen (2002) constate que les dirigeants de formation financière donnent une importance forte aux écarts et privilégient une évaluation budgétaire des managers.

H2e : Avoir un dirigeant de formation plutôt financière est lié positivement au suivi des écarts et à l'évaluation budgétaire.

La taille est une variable majeure de la théorie contingence. On peut considérer que, d'un point de vue institutionnel, elle doit être prise en compte (Meyer et Rowan, 1977 ; Meyer, 1986 ; Tolbert et Zucker, 1996 ; Scott, 2003)⁸. Ainsi, Gupta et al. (1994) affirment que « la taille peut être un phénomène institutionnel puisque les grandes organisations sont plus visibles à une diversité de parties prenantes et donc sont sujets à des pressions institutionnelles ». Elles ont aussi plus de ressources ce qui les conduit bien souvent à avoir des dispositifs de gestion plus développés (Scott, 2001).

On peut ainsi penser que les entités de grande taille seront plus enclines que les autres à se soumettre à la croyance selon laquelle une entreprise bien gérée doit avoir un contrôle budgétaire.

H2f : La taille est liée positivement au suivi des écarts, aux re-prévisions et à l'évaluation budgétaire.

En résumé, la mise en place du contrôle budgétaire dépend de l'environnement institutionnel de l'organisation et notamment du type

⁷ Même si ce sont des ingénieurs qui ont été les premiers promoteurs du contrôle budgétaire chez General Motors (Sloan, 1963) et en France (Berland, 1997).

⁸ Les recherches comparatives incluent généralement le facteur taille dans les deux modèles comparés (voir par exemple Beck et Walgenbach, 2005).

d'actionnariat, de l'appartenance à un groupe et des relations avec le groupe, de l'origine professionnelle du dirigeant et de la taille.

2. Méthodologie

Préalablement à l'élaboration du questionnaire, nous avons jugé nécessaire d'être en contact avec le terrain. Nous avons ainsi participé pendant un an à un groupe de travail sur les pratiques budgétaires réunissant mensuellement onze contrôleurs de gestion d'entreprises de tailles diverses. Nous avons complété nos connaissances grâce à six entretiens avec des contrôleurs de gestion et directeurs administratifs et financiers appartenant à ces entreprises⁹. Ce travail a eu pour but d'acquérir une « *connaissance substantive* » de l'objet étudié (connaissance directe de l'objet sans passer par le prisme de la théorie) (Becker, 2002). Outre l'aide à la construction du questionnaire, il faut noter que cette phase exploratoire est en partie à l'origine de l'intérêt porté aux fonctions de légitimation du budget.

Suite à cette étude exploratoire, un questionnaire a été réalisé pour valider les hypothèses issues de la littérature. Cette section présente, la méthode de traitement des données retenue pour tester les deux hypothèses (2.1), puis les données collectées (2.2). Les mesures utilisées pour les variables indépendantes (2.3) et dépendantes (2.4) sont ensuite précisées.

2.1. Méthode

L'analyse statistique menée ici permet de comparer, en coupe instantanée, l'effet des facteurs contingents et néo-institutionnels. Cette méthodologie est classique dans le cadre de la théorie de la contingence, et bien que de nombreuses recherches dans le domaine néo-institutionnel soient menées par étude de cas ou étude historique (analyse de processus), il existe également des recherches de nature

⁹ Les contrôleurs de gestion ont dans le cadre de ce groupe de travail présenté leur processus budgétaire et les limites de celui-ci au cours de 10 réunions sur une période de 12 mois afin d'échanger sur les problèmes de chacun et de trouver des bonnes pratiques. Ces échanges à la fois formels (chaque contrôleur de gestion a fait un réel travail pour décrire son processus budgétaire à partir de ses observations mais aussi à partir de la vision de son responsable opérationnel ou d'autres contrôleurs de gestion) et informels par les discussions et questions qui ont suivies ont été très riches. Pour une présentation plus complète de cette étape de la recherche, voir Sponem (2004).

quantitative (analyse de la variance en coupe instantanée) (Scott, 2001).

Notre recherche s'appuie sur deux cadres d'analyse et reprend en cela la méthodologie utilisée dans de nombreux travaux (Makhija, 2003 ; Beck et Walgenbach, 2005 ; Spell et Blum, 2005 ; Ambos et Schlegelmilch, 2007). La régression linéaire multiple est utilisée afin de tester les hypothèses proposées. De plus, comme les variables expliquées sont identiques, le coefficient de détermination (R^2) peut être retenu pour comparer la validité de deux modèles sur une même population (Evrard et *al.*, 2003). Nous mesurerons ainsi la part de variance expliquée par le modèle contingent, la part de variance expliquée par le modèle néo-institutionnel et la part de variance expliquée par l'ensemble des variables. La méthode retenue permet de mettre en évidence les facteurs explicatifs pertinents des pratiques budgétaires.

2.2. Données collectées

Le questionnaire a été envoyé par courrier électronique à 1451 directeurs administratifs et financiers (DAF), contrôleurs de gestion ou secrétaires généraux appartenant à une association professionnelle. 190 adresses se sont avérées invalides. Après deux relances, 314 personnes ont répondu dans un délai de trois mois, ce qui correspond à un taux de réponse de 24,9 %. Sur ces 314 réponses, 246 sont exploitables dans le cadre de cet article. 67 % des réponses proviennent de DAF, 28 % de responsables du contrôle de gestion ou de contrôleurs de gestion et 5 % de secrétaires généraux ou directeurs généraux (la plupart du temps adjoints aux finances). Afin d'assurer une certaine homogénéité des réponses, et de manière cohérente avec nos hypothèses théoriques, le questionnaire a été envoyé à des contrôleurs ou DAF appartenant à une entreprise mono-activité indépendante ou travaillant au niveau d'une division d'un groupe.

75 % des réponses obtenues concernent des organisations appartenant à un groupe. Le secteur et la taille des entreprises ou des divisions ayant participé à l'enquête sont divers. L'échantillon est composé à 40 % d'entreprises de l'industrie manufacturière, à 5 % d'entreprises appartenant à d'autres industries, à 17 % d'entreprises du secteur du commerce, à 13 % d'entreprises ayant des activités financières, à 15 % d'entreprises faisant du service aux entreprises et à 10 % d'autres activités de service. La taille des entreprises ou

divisions ayant participé à l'enquête est la suivante : 30 à 49 personnes (8 %), 50 à 250 personnes (32 %), 250 à 500 personnes (20 %), 500 à 2000 personnes (28 %) et plus de 2000 personnes (12 %)¹⁰.

L'appartenance des répondants à une association professionnelle constitue un biais de l'étude réalisée puisqu'elle limite l'échantillon en ne considérant que des entreprises dont au moins un DAF ou un contrôleur de gestion a fait une démarche volontaire d'adhésion. En revanche, hormis une surreprésentation des entreprises ayant une activité financière, la représentation des différents secteurs dans l'échantillon final est proche de celle des entreprises françaises de plus de 10 salariés telle qu'elle est présentée par l'INSEE¹¹. Il aurait évidemment été intéressant de s'adresser directement aux managers. Cependant, ces derniers se sentent peu concernés par des enquêtes sur le budget et en général les taux de réponse sont faibles. Par ailleurs, plusieurs arguments plaident en faveur du choix de s'adresser aux contrôleurs de gestion. Tout d'abord, notre étude exploratoire, nous a permis de constater que les contrôleurs de gestion et directeurs administratifs et financiers ont une bonne vision de la manière dont les managers utilisent les outils de contrôle. Ils sont capables de voir l'intérêt que ceux-ci y portent et les enjeux qui sont associés aux outils ainsi que leurs limites. Il semblerait ainsi que ce n'est pas parce que le processus budgétaire est au cœur de leur travail que les directeurs administratifs et financiers ou les contrôleurs de gestion ne sont pas capables de prendre du recul par rapport à l'outil. Zrihen (2002, p. 160) constate même que « *les opérationnels sont souvent moins critiques quant à la pertinence de l'outil budgétaire, alors que les financiers sont beaucoup plus réalistes sur le rôle de l'outil budgétaire* ». En outre, le choix de s'adresser aux contrôleurs de gestion permet d'avoir un taux de réponse relativement fort. Ces arguments expliquent que d'autres chercheurs aient également fait ce choix. Par exemple, pour la France, Trahand (1980) ou Berland (2004), tout en travaillant sur le même thème, ont choisi d'interviewer

¹⁰ La taille donnée ici correspond à la taille de l'entité, de la division ou de la filiale étudiée et non à la totalité de l'entreprise si celle-ci exerce plusieurs métiers La précision suivante a été donnée aux répondants : « *si votre entreprise appartient à un groupe, est appelée « entreprise » la division opérationnelle ou la filiale à laquelle vous appartenez (est appelée « direction » la direction de la division opérationnelle ou la direction de la filiale)* ».

¹¹ Source : Insee, Répertoire des Entreprises et des Etablissements – Sirene, Entreprises selon le nombre de salariés et l'activité.

la même population. Shields et Young (1993, p. 271) font un choix identique et le justifient en soulignant que les contrôleurs « *jouent un rôle clé dans la configuration du système d'information et de contrôle d'une entreprise et sont donc capables d'apprécier le processus budgétaire (probablement plus que le manager moyen)* » et qu'ils « *ont un accès direct et fréquent au top management pour discuter des thèmes liés au design et à la maintenance des systèmes de contrôle* ».

2.3. Variables dépendantes

Trois variables dépendantes sont utilisées pour décrire le contrôle budgétaire : le suivi des écarts, les re-prévisions et l'utilisation qui est faite du budget pour évaluer la performance. Ces variables sont opérationnalisées par des échelles composées de plusieurs items à cinq intervalles de style Lickert avec ancrage à gauche et à droite (pas d'accord / d'accord). Elles ont été construites à partir d'une revue de littérature sur les échelles utilisées dans la recherche en contrôle de gestion.

Le suivi des écarts correspond à l'attention qui est portée aux écarts budgétaires lorsqu'ils apparaissent. Il est mesuré par la moyenne des réponses obtenues à deux questions tirées des travaux de Brownell (1983) et Van Der Stede (2001). Le niveau de re-prévisions budgétaires est évalué par la moyenne des réponses à deux questions issues notamment des travaux de Van Der Stede (2001). L'utilisation du budget pour évaluer la performance est mesurée par la moyenne des réponses à trois questions proposées par Kimmel et Kren (1995) et Van Der Stede (2001). L'ensemble des items a fait l'objet d'une analyse en composantes principales avec rotation oblique pour évaluer la convergence des items au sein des trois échelles et la divergence des items entre les échelles. Cette analyse met en évidence trois facteurs représentant l'évaluation budgétaire, le suivi des écarts et les re-prévisions budgétaires. Le tableau 1 présente les résultats de cette analyse.

2.4. Variables indépendantes

Onze variables indépendantes sont nécessaires au test de notre modèle. Les variables contingentes sont mesurées par des échelles reprises dans la littérature académique. L'incertitude de l'environnement (ENVT) est mesurée par la moyenne des réponses

sur cinq items (Gordon et Narayanan, 1984) : « *Incertitude de l'environnement économique* », « *Incertitude de l'environnement technologique* », « *Incertitude sur les actions des concurrents* », « *Incertitude sur les ventes* » et l'« *Incertitude sur les attentes des consommateurs* » (faible / forte). L'échelle a un alpha de Cronbach de 0,586.

Tableau 1 – *Analyse factorielle exploratoire pour l'échelle de contrôle budgétaire*

	Composantes		
	Évaluation budgétaire	Re-prévisions budgétaires	Suivi des écarts
Les primes des responsables opérationnels dépendent largement de l'atteinte des objectifs budgétaires	0,919	0,009	-0,152
Ne pas atteindre ses objectifs budgétaires a un impact important sur l'évaluation de la performance des responsables opérationnels	0,828	-0,001	0,062
La performance des responsables opérationnels est d'abord jugée sur leur capacité à atteindre leurs objectifs budgétaires	0,769	0,001	0,190
Quel est le nombre de re-prévisions budgétaires chaque année (catégorie) ? ¹²	0,037	0,858	-0,067
Les budgets font l'objet de réestimations régulières pour tenir compte de l'évolution de l'environnement	-0,033	0,830	0,074
Une grande importance est accordée aux écarts budgétaires	0,040	-0,047	0,830
Des actions correctives doivent être proposées par les responsables lorsqu'un écart entre le réel et le budget apparaît en cours d'exercice	-0,008	0,059	0,815
Variance expliquée par chaque axe	34 %	21 %	25 %
Méthode d'extraction : Analyse en composantes principales. Méthode de rotation : Oblimin avec normalisation de Kaiser.			

¹² Cette question a été recodée pour obtenir une échelle à 5 grades : 0 re-prévision, 1 re-prévision, 2 à 3 re-prévisions, 4 à 6 re-prévisions, plus de 6 re-prévisions.

La complexité de la technologie (TECH) est mesurée en faisant la moyenne du degré d'accord sur trois items (Brownell et Merchant, 1990) : « *les produits/services vendus sont complètement standardisés* » (item inversé), « *les technologies utilisées dans la production des produits / services sont-elles diverses* », « *la chaîne de valeur est complexe* ». L'échelle a un alpha de Cronbach de 0,61.

La décentralisation (DECENT) est mesurée en reprenant l'échelle de Gordon et Narayanan (1984) et Gul et Chia (1994) à partir de la moyenne de quatre items (développement de nouveaux produits, embauche et licenciement de managers, choix des investissements, choix des prix de vente). L'alpha de Cronbach obtenu pour cette échelle est de 0,62.

La stratégie générique au sens de Porter est mesurée en opposant « *différenciation* » et domination par les coûts. L'échelle de mesure est reprise de Govindaradjian (1988) et caractérise la stratégie uniquement par le positionnement de l'entreprise sur son marché. Elle est utilisée par Nilsson (2000) et Van Der Stede (2001). Le niveau de différenciation (DIFFER) est opérationnalisé en faisant la moyenne des réponses à la question « *positionnez vos produits relativement à ceux de vos principaux concurrents* » (sensiblement inférieur / sensiblement supérieur) sur 6 items (prix de vente des produits, dépenses en recherche et développement (en % du CA), dépenses en marketing (en % du CA), qualité des produits, image de marque, caractéristiques techniques des produits). L'alpha de Cronbach de ce construit est de 0,67.

Pour évaluer la mission dominante des entreprises au sens de la matrice du Boston Consulting Group, on les considère comme une agrégation de leur stratégie produit (Gupta et Govindarajan, 1984 ; Govindarajan et Gupta, 1985). La stratégie suivie est opérationnalisée en pondérant les pourcentages attribués aux stratégies « *construire* » (Augmenter les ventes et les parts de marché en acceptant si nécessaire un faible retour sur investissement), « *maintenir* » (Maintenir les parts de marché et obtenir un retour sur investissement raisonnable) et « *récolter* » (Maximiser la rentabilité et les flux de trésorerie sur le court terme) par 5, 3 et 1 puis en additionnant les trois scores. L'échelle obtenue (CONST) va ainsi de 1 « *stratégie orientée récolter* » à 5 « *stratégie orientée construire* ».

Conformément à une pratique courante, tant dans le domaine de la théorie des organisations (Kimberly, 1976) que de la recherche en contrôle de gestion (Chenhall, 2003), la taille de l'entreprise

(LOGEFF) est obtenue en transformant le nombre d'employés par une fonction logarithmique de base 10. Au plan théorique, cette transformation logarithmique signifie que l'accroissement du nombre de salarié a un impact plus fort dans une petite entreprise que dans une grande entreprise.

Les renseignements concernant l'appartenance à un groupe (GROUP), la cotation en bourse (de l'entreprise ou de la tête de groupe) (BOURSE), l'actionnaire principal (ACTINSTIT) ou l'orientation du dirigeant (DIRFI) sont directement collectés auprès des répondants ou complétés en cas de non réponse par des recherches dans des annuaires d'entreprises. Ce sont des variables binaires codées 0 ou 1.

Le contrôle par le groupe (GRPEVAL) est opérationnalisé par la question (« *les décisions les plus importantes sont acceptées ou non en fonction de critères exclusivement financiers* ») (échelle de 1 à 5 avec encrage sémantique à droite et à gauche : pas d'accord / d'accord).

3. Résultats

La moyenne, l'écart type et les corrélations des variables utilisées dans l'analyse sont présentées en annexe 1. Avant d'estimer les résultats de la régression pour chaque hypothèse, les conditions de validité des régressions multiples doivent être vérifiées (absence de multicollinéarité des variables explicatives, linéarité de la régression, homoscedasticité, *i.e* variance constante des erreurs quelle que soit la valeur des prédicteurs, normalité et indépendance des erreurs) (Wonnacott et Wonnacott, 1990). Nous examinons donc les corrélations entre variables explicatives (Weinberg et Abramowitz, 2002) (voir annexe 1). Les résultats montrent que ces corrélations sont assez faibles en moyenne et que les indices de multicollinéarité (tolérance supérieure à 0,2 et VIF inférieur à 3) sont bons pour les deux modèles. L'observation du graphique des résidus standardisés permet de s'assurer de l'homoscedasticité, de l'indépendance et du caractère normal des erreurs.

Les régressions concernant les trois modèles testés (modèle contingent, modèle institutionnel et modèle complet) sont présentées dans le tableau de l'annexe 2. Les résultats en termes coefficients de

corrélation et de part de variance expliquée par les modèles sont ainsi mis en évidence.

L'examen du modèle contingent permet de discuter les hypothèses H1. L'hypothèse H1a est rejetée, les relations entre la technologie et le contrôle budgétaire ne sont pas significatives. L'hypothèse H1b est partiellement validée, une relation positive significative existe entre l'incertitude de l'environnement et le niveau de re-prévisions. Le niveau de décentralisation n'a pas d'impact significatif sur le contrôle budgétaire (H1c est rejetée). Les effets des deux types de stratégies divergent : la recherche de différenciation est liée positivement au suivi des écarts ; les entreprises en phase de construction suivent peu les écarts et pratiquent peu l'évaluation budgétaire (H1d est partiellement validée). Enfin, la taille est liée positivement au suivi des écarts et à l'évaluation budgétaire de la performance (H1e est validée). Au final, la part de la variance expliquée (R^2) des pratiques de contrôle budgétaire par le modèle contingent est significative pour les dimensions « *suivi des écarts* » et « *évaluation* » mais pas pour la dimension « *re-prévisions* ».

L'examen du modèle institutionnel permet de discuter les hypothèses H2. Les corrélations observées montrent que l'appartenance à un groupe est liée positivement aux re-prévisions et à l'évaluation budgétaire (H2a partiellement validée). Le suivi des écarts, le nombre de re-prévisions et l'évaluation budgétaire sont liés au style de relation de la filiale avec le groupe (H2b validée). Les organisations cotées en bourse suivent plus les écarts, font plus de re-prévisions et pratiquent davantage l'évaluation budgétaire (H2c validée). Les entreprises ayant pour actionnaire principal un investisseur institutionnel font plus de re-prévisions que les autres (H2d validée). Enfin, les entreprises ayant un directeur financier à leur tête suivent plus les écarts que les autres et évaluent plus la performance des managers à partir du budget (H2e validée). La taille n'a pas de relation significative avec l'intensité du contrôle budgétaire dans ce modèle (H2f rejetée). Au final, la part de la variance expliquée (R^2) des pratiques de contrôle budgétaire par le modèle institutionnel est significative pour toutes les dimensions.

Nos résultats montrent que les déterminants institutionnels offrent un niveau d'explication de la variance (R^2 ajusté moyen de 9,9 %) plus élevé que les facteurs de contingence classiques (R^2 ajusté moyen de 2,6 %). L'examen des R^2 ajustés du modèle complet (comprenant les déterminants contingents et institutionnels) fait apparaître des

résultats proches de ceux obtenus pour le modèle institutionnel (R^2 ajusté pour « écarts » : 9,7 % ; pour « re-prévisions » : 10,2 % ; pour « évaluations » : 10,9 %). Lorsque les variables institutionnelles sont ajoutées au modèle contingent, elles permettent d'augmenter de manière significative la part de variance expliquée. Ceci confirme l'intérêt de la prise en compte des variables institutionnelles pour expliquer les pratiques de contrôle.

4. Discussion

Conformément aux hypothèses posées, nous proposons d'interpréter les résultats obtenus comme le signe que le contrôle budgétaire, s'il dépend bien de « l'environnement technique » de l'organisation, dépend également de son « environnement institutionnel ».

Plus précisément, l'utilisation du contrôle budgétaire est en partie le résultat d'une rationalité cognitive des acteurs organisationnels et particulièrement des dirigeants. En fonction de leur formation, ces derniers ont une vision différente de ce qu'est un processus budgétaire efficient. Ils influencent le choix des hommes (contrôleurs de gestion et directeurs administratifs et financiers dans le cas qui nous intéresse) qui sont chargés de mettre en place les systèmes de contrôle de gestion. Le contrôle de gestion est ainsi un outil de direction. Comme nous l'a confirmé un directeur administratif et financier, « *le montage du budget est caractéristique du type de management de la direction générale* ». Ainsi, nos résultats montrent que les dirigeants financiers ont tendance à suivre de manière plus importante les écarts et à évaluer la performance en fonction de l'atteinte des objectifs budgétaires. Ceci ne signifie pas qu'il n'y a pas de recherche de l'efficacité dans les organisations, mais que les solutions qui émergent doivent se comprendre sous l'angle d'une rationalité cognitive (Boudon, 1999). Les solutions envisagées ne peuvent correspondre qu'aux solutions envisageables par des dirigeants qui ont une orientation cognitive donnée. Ce résultat va à l'encontre du mythe du décideur rationnel encore trop souvent privilégié en gestion (Feldman et March, 1981).

Les dirigeants sont contraints dans leurs choix par l'environnement technique. La technologie, l'environnement et la stratégie ont un impact sur l'utilisation du contrôle budgétaire. Ainsi, lorsque la

technologie est complexe, le suivi des écarts est plus important. Lorsque l'environnement est incertain, notre étude confirme que le nombre de re-prévisions est plus élevé. Enfin, dans les entreprises qui poursuivent une stratégie de conquête de parts de marché, on constate que le budget est faiblement utilisé pour évaluer la performance des responsables.

Au-delà de l'environnement technique, nos résultats mettent en évidence l'importance du contexte institutionnel dans lequel se situe l'entreprise : les attentes des actionnaires ou du groupe interviennent. Ainsi, le contrôle budgétaire mis en place dans l'organisation est en partie imposé par des attentes externes. On constate, en premier lieu, que le style de gestion de groupe influence largement le processus budgétaire de la filiale en interne. Le dirigeant reproduit en interne le type de rapports qu'il entretient avec le siège. L'examen des corrélations indique notamment que, lorsque l'évaluation d'une entité est très fortement basée sur les résultats financiers, le budget sert à évaluer la performance des responsables opérationnels dans l'entité. Les budgets auraient une propriété particulière : du fait de l'emboîtement des budgets les uns dans les autres, le style budgétaire à un niveau N aurait tendance à se propager au niveau N-1 et ce, quelle que soit sa pertinence pour l'activité du niveau N-1.

Ce résultat est repris dans des termes proches par un contrôleur de gestion ayant participé à notre enquête : « *Le budget est surtout un exercice de style des services financiers pour remplir et répondre aux demandes du « corporate » et son format n'est pas spécialement le reflet des besoins des opérationnels* » (Contrôleur de gestion, industrie).

De surcroît, nos résultats montrent que des organisations ayant des types d'actionnariat différents tendent à avoir des pratiques budgétaires différentes. Ainsi, les entreprises cotées en bourse, ou qui appartiennent à un groupe, ont tendance à utiliser davantage le budget pour l'évaluation. Autre exemple, les entreprises appartenant à des investisseurs institutionnels réalisent plus de re-prévisions. Ces re-prévisions ne sont pas réalisées pour aider à piloter l'activité, mais pour répondre aux attentes de ces investisseurs.

En résumé, lorsqu'une organisation se situe dans certains champs organisationnels (entreprise cotée en bourse, entreprise appartenant à un groupe, entreprise dont l'actionnaire majoritaire est un investisseur institutionnel notamment), elle doit adopter le modèle classique du

« *contrôle budgétaire* » (suivi des écarts, re-prévisions et évaluation) afin de ne pas être considérée comme une entreprise mal gérée.

Les résultats obtenus ne sont cependant pas exempts de limites. Ils s'appuient notamment sur des réponses collectées auprès de contrôleurs de gestion et de directeurs administratifs et financiers. Il aurait certainement été utile d'avoir plusieurs répondants par entreprise pour confirmer la validité des propos rapportés. Il nous semble cependant, au regard de l'étude exploratoire réalisée avant l'étude quantitative, que ceux-ci peuvent avoir une vue globale des outils qu'ils utilisent et que les résultats obtenus quantitativement reflètent les éléments qualitatifs collectés préalablement.

Conclusion

À partir de réponses collectées auprès de 246 contrôleurs de gestion ou directeurs administratifs ou financiers, cette recherche tente d'expliquer la diversité des pratiques de contrôle budgétaire. Deux cadres explicatifs complémentaires sont mobilisés : le cadre contingent et le cadre néo-institutionnel. Les régressions linéaires multiples réalisées montrent que les organisations adaptent leur processus budgétaire à leur « environnement technique » (technologie, organisation, environnement, stratégie et taille) mais aussi à leur environnement institutionnel. L'appartenance à un groupe, la cotation en bourse, le fait d'avoir un actionnaire principal qui est un investisseur institutionnel ou le fait d'avoir un dirigeant à orientation plutôt financière conduisent à la mise en place d'un contrôle budgétaire plus strict (suivi des écarts, re-prévisions et évaluation budgétaire de la performance des managers). Les systèmes de contrôle sont donc liés aux modes de gouvernance. Les modifications du systèmes de gouvernance pourraient ainsi expliquer l'évolution des pratiques d'incitation (Westphal et Zajac, 1998), des outils de contrôle utilisés dans les entreprises (Gleadle et Cornelius, 2008) ou des pratiques des contrôleurs (Lambert et Sponem, 2005). Le lien entre gouvernance et système de contrôle, encore peu exploré, mériterait certainement des recherches complémentaires pour comprendre quels en sont les mécanismes sous-jacents.

Nos résultats montrent ainsi que le contrôle budgétaire strict apparaît de manière privilégiée dans certains environnements institutionnels, il aide l'organisation à s'y légitimer. À ce titre, on peut

considérer qu'au-delà des considérations d'efficacité, le contrôle budgétaire est aussi un mythe rationnel, c'est-à-dire une structure institutionnalisée qui donne l'illusion de la rationalité (Meyer et Rowan, 1977). Ceci ne signifie pas que le comportement des managers soit irrationnel, mais que cette rationalité s'inscrit dans un processus cognitif et résulte donc des expériences passées des dirigeants. Au-delà de la recherche d'efficacité, le contrôle budgétaire a une fonction importante : il aide à maintenir la légitimité de l'organisation et à collecter les ressources nécessaires à la survie de cette dernière. Ce résultat, déjà mis en évidence dans de nombreuses études sur les organisations à but non lucratif (Covaleski et Dirsmith, 1988a ; Covaleski et al., 1993 ; Stone et Brush, 1996), semble pouvoir, à la lumière de nos données empiriques, être étendu aux entreprises à but lucratif.

Au final, en explorant les contextes institutionnels favorables à l'utilisation du contrôle budgétaire, notre recherche participe à l'ouverture de « *la boîte noire des systèmes de mesure de la performance, [et tente] de les dénaturiser et de rendre compte des éléments sociaux et politiques ayant participé à leur développement en tant qu'instruments de contrôle* » (Power, 2004, p. 778).

Bibliographie

- Alam M. (1997), « Budgetary Process in Uncertain Contexts: A Study of State-owned Enterprises in Bangladesh », *Management Accounting Research*, vol. 8, p. 147-167.
- Ambos B. et Schlegelmilch B.B. (2007), « Innovation and Control in the Multinational Firm: A Comparison of Political and Contingency Approaches », *Strategic Management Journal*, vol. 28, n° 5, p. 473-486.
- Ansari S.L. (1979), « Towards an Open Systems Approach to Budgeting », *Accounting, Organizations and Society*, vol. 4, n° 3, p. 149-161.
- Ansari S.L. et Euske K.J. (1987), « Rational, Rationalizing, and Reifying Uses of Accounting Data in Organizations », *Accounting, Organizations and Society*, vol. 12, n° 6, p. 549-570.
- Anthony R.N. (1988), *The Management Control Function*, Harvard Business School Press, *La fonction contrôle de gestion*, Publi-Union, 1993.

- Argyris C. (1953), « Human Problems with Budgets », *Harvard Business Review*, vol. 31, n° 1, p. 97-110.
- Beck N. et Walgenbach P. (2005), « Technical Efficiency or Adaption to Institutionalized Expectations? The Adoption of ISO 9000 Standards in the German Mechanical Engineering Industry », *Organization Studies*, vol. 26, n° 6, p. 841-866.
- Becker, H.S. (2002), *Les ficelles du métier*, La Découverte.
- Berland N. (1997), « La naissance du contrôle budgétaire en France (1930-1960) : rôle des consultants, apprentissage organisationnel et jeu des acteurs chez Pechiney et Saint Gobain », *Comptabilité Contrôle Audit*, vol. 3, n° 2, p. 5-22.
- Berland N. (1999), « L'histoire du contrôle budgétaire en France. Les fonctions du contrôle budgétaire, influences de l'idéologie, de l'environnement et du management stratégique », Thèse de Doctorat en Sciences de Gestion, Université Paris-Dauphine.
- 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.
- Berland N. et Boyns T. (2002), « The Development of Budgetary Control in France and Britain from the 1920s to the 1960s: A Comparison », *European Accounting Review*, vol. 11, n° 2, p. 329-356.
- Berland N. et Chiapello E. (2009), « Criticisms of Capitalism, Budgeting and the Double Enrolment: Budgetary Control Rhetoric and Social Reform in France in the 1930s and 1950s », *Accounting, Organizations and Society*, vol. 34, n° 1, p. 28-57.
- Boudon R. (1999), *Le sens des valeurs*, Presses Universitaires de France.
- Brownell P. (1983), « The Motivational Impact on Management by Exception in a Budgetary Context », *Journal of Accounting Research*, vol. 21, n° 2, p. 456-472.
- Brownell P. et Merchant K.A. (1990), « The Budgetary and Performance Influences of Product Standardisation and Manufacturing Process Automation », *Journal of Accounting Research*, vol. 28, n° 2, p. 388-397.
- Bruggeman W. et Van der Stede W.A. (1993), « Fitting Management Control Systems to Competitive Advantage », *British Journal of Management*, vol. 4, n° 205-218.

- Burchell S., Clubb C., Hopwood A., Hughes J. et Nahapiet J. (1980), « The Roles of Accounting in Organizations and Society », *Accounting, Organizations and Society*, vol. 5, n° 1, p. 5-27.
- Burns T. et Stalker G.M. (1961), *The Management of Innovation*, Tavistock Publications.
- Chandler A.D. (1962), *Strategy and Structure. Chapters in the History of the Industrial Enterprise*, MIT Press, *Stratégies et structures de l'entreprise*, Éditions d'Organisation, 1989.
- Chapman C.S. (1997), « Reflections on a Contingent View of Accounting », *Accounting, Organizations and Society*, vol. 22, n° 2, p. 189-205.
- Chenhall R.H. (2003), « Management Control Systems Design Within its Organizational Context: Findings from Contingency-based Research and Directions for the Future », *Accounting, Organizations and Society*, vol. 28, n° 2-3, p. 127-168.
- Child J. (1972a), « Organizational Structure and Strategies of Control: A Replication of the Aston Studies », *Administrative Science Quarterly*, vol. 17, p. 163-177.
- Child J. (1972b), « Organizational Structure, Environment and Performance: The Role of Strategic Choice », *Sociology*, vol. 6, p. 1-22.
- Covaleski M.A. et Dirsmith M.W. (1988a), « An Institutional Perspective on Rise, Social Transformation, and Fall of a University Budget Category », *Administrative Science Quarterly*, vol. 33, p. 562-587.
- Covaleski M.A. et Dirsmith M.W. (1988b), « The Use of Budgetary Symbols in the Political Arena: An Historically Informed Field Study », *Accounting, Organizations and Society*, vol. 13, n° 1, p. 1-24.
- Covaleski M.A., Dirsmith M.W. et Michelman J.E. (1993), « An Institutional Theory Perspective on the DRG Framework, Case-mix Accounting Systems and Health-care Organizations », *Accounting, Organizations and Society*, vol. 18, n° 1, p. 65-80.
- Covaleski M.A., Evans J.H., Luft J.L. et Shields M.D. (2003), « Budgeting Research: Three Theoretical Perspectives and Criteria for Selective Integration », *Journal of Management Accounting Research*, vol. 15, p. 3-49.
- Dent J.F. (1990), « Strategy, Organization and Control: Some Possibilities for Accounting Research », *Accounting, Organizations and Society*, vol. 15, n° 1-2, p. 3-25.
- Desreumaux A. (1998), *Théorie des organisations*, EMS.

- Desreumaux A. (2004), « Théorie néo-institutionnelle, management stratégique et dynamique des organisations », in I. Huault, *Institutions et gestion*, Vuibert, p. 29-47.
- DiMaggio P.J. et Powell W.W. (1983), « The Iron Cage Revisited: Institutional Isomorphism and Collective Rationality in Organizational Fields », *American Sociological Review*, vol. 48, n° 2, p. 147-160.
- DiMaggio P.J. et Powell W.W. (1991), « Introduction », in W.W. Powell & P.J. DiMaggio, *The New Institutionalism in Organizational Analysis*, University of Chicago Press, p. 1-38.
- Donaldson L. (1996), « The Normal Science of Structural Contingency Theory », in S.R. Clegg, C. Hardy & W.R. Nord, *Handbook of organizational theory*, p. 57-76.
- Donner F.G. (1932), « General Motors Budgetary Control », *Accounting Review*, vol. 7, n° 1, p. 22-30.
- Drazin R. et Van de Ven A.H. (1985), « Alternative Forms of Fit in Contingency Theory », *Administrative Science Quarterly*, vol. 30, p. 514-539.
- Evrard Y., Pras B. et Roux E. (2003), *Market. Etudes et recherches en marketing*, Dunod, 2ème éd.
- Ezzamel M. (1990), « The Impact of Environmental Uncertainty, Managerial Autonomy and Size on Budget Characteristics », *Management Accounting Research*, vol. 1, p. 181-197.
- Feldman M.S. et March J.G. (1981), « Information in Organizations as Signal and Symbol », *Administrative Science Quarterly*, vol. 26, p. 171-186.
- Fernandez-Revuelta Perez L. et Robson K. (1999), « Ritual Legitimation, De-coupling and the Budgetary Process: Managing Organizational Hypocrisies in a Multinational Company », *Management Accounting Research*, vol. 10, n° 4, p. 383-407.
- Fiss P.C. et Zajac E.J. (2004), « The Diffusion of Ideas over Contested Terrain: The (Non)adoption of a Shareholder Value Orientation among German Firms », *Administrative Science Quarterly*, vol. 49, n° 4, p. 501-534.
- Fligstein N. (1990), *The Transformation of Corporate Control*, Harvard University Press.
- Gignon-Marconnet I. (2003), « Les rôles actuels de la gestion budgétaire en France : une confrontation des perceptions des professionnels avec la littérature », *Comptabilité Contrôle Audit*, vol. 9, n° 1, p. 53-78.

- Gleadle P. et Cornelius N. (2008), « A Case Study of Financialization and EVA? », *Critical Perspectives on Accounting*, vol. 19, n° 8, p. 1219-1238.
- Gordon L.A. et Narayanan V.K. (1984), « Management Accounting Systems, Perceived Environmental Uncertainty and Organization Structure: An Empirical Investigation », *Accounting, Organizations and Society*, vol. 9, n° 1, p. 33-47.
- Govindarajan V. (1984), « Appropriateness of Accounting Data in Performance Evaluation: An Empirical Examination of Environmental Uncertainty as an Intervening Variable », *Accounting, Organizations and Society*, vol. 9, n° 2, p. 125-135.
- Govindarajan V. (1988), « A Contingency Approach to Strategy Implementation at the Business Unit Level: Integrating Administrative Mechanisms with Strategy », *Academy of Management Journal*, vol. 31, n° 4, p. 828-853.
- Govindarajan V. et Gupta A.K. (1985), « Linking Control Systems to Business Unit Strategy: Impact on Performance », *Accounting, Organizations and Society*, vol. 10, n° 1, p. 51-66.
- Granlund M. et Lukka K. (1998), « It's a Small World of Management Accounting Practices », *Journal of Management Accounting Research*, vol. 10, p. 153-179.
- Gul F.A. et Chia Y.M. (1994), « The Effects of Management Accounting Systems, Perceived Environmental Uncertainty and Decentralization on Managerial Performance: A Test of Three-Way Interaction », *Accounting, Organizations and Society*, vol. 19, n° 4-5, p. 413-426.
- Gupta A.K. (1987), « SBU Strategies, Corporate-SBU Relation Relations, and SBU Effectiveness in Strategy Implementation », *Academy of Management Journal*, vol. 30, n° 3, p. 477-500.
- Gupta A.K. et Govindarajan V. (1984), « Business Unit Strategy, Managerial Characteristics, and Business Unit Effectiveness at Strategy Implementation », *Academy of Management Journal*, vol. 27, p. 25-41.
- Gupta A.K. et Govindarajan V. (1991), « Knowledge Flows and the Structure of Control Within Multinational Corporations », *Academy of Management Review*, vol. 16, n° 4, p. 768-792.
- Gupta P.P., Dirsmith M.W. et Fogarty T. (1994), « Coordination and Control in a Government Agency: Contingency and Institutional Theory Perspectives on GAO Audit », *Administrative Science Quarterly*, vol. 39, p. 264-284.

- Hartmann F.G.H. (2000), « The Appropriateness of RAPM: Toward the Further Development of Theory », *Accounting, Organizations and Society*, vol. 25, n° 4-5, p. 451-482.
- Hopwood A.G. (1974), « Leadership Climate and the Use of Accounting Data in Performance Evaluation », *Accounting Review*, July, p. 485-495.
- Johnson H.T. (1978), « Management Accounting in an Early Multidivisional Organization: General Motors in the 1920s », *Business History Review*, vol. 52, n° 4, p. 490-518.
- Johnson H.T., Kaplan R.S. (1987), *Relevance Lost: The Rise and Fall of Management Accounting*, Harvard Business School Press.
- Kimberly J.R. (1976), « Organizational Size and the Structuralist Perspective: A Review Critique, and Proposal », *Administrative Science Quarterly*, vol. 21, p. 571-598.
- Kimmel P. et Kren L. (1995), « The Effect of Divisional Interdependence on the Use of Outcome-Contingent Compensation », *Advances in Management Accounting*, vol. 3, p. 113-130.
- Kostova T. et Roth K. (2002), « Adoption of an Organizational Practice by Subsidiaries of Multinational Corporations: Institutional and Relational Effects », *Academy of Management Journal*, vol. 45, n° 1, p. 215-233.
- Lambert C. et Sponem S. (2005), « Corporate Governance and Profit Manipulation: A French Field Study », *Critical Perspectives on Accounting*, vol. 16, n° 6, p. 717-748.
- Langfield-Smith K. (1997), « Management Control Systems and Strategy: A Critical Review », *Accounting, Organizations and Society*, vol. 22, n° 2, p. 207-232.
- Lawrence P.R. et Lorsch J.W. (1967), *Organization and Environment: Managing Differentiation and Integration*, Harvard University Press, *Adapter les structures de l'organisation*, Éditions d'organisation, 1969.
- Lounsbury M. (2001), « Institutional Sources of Practice Variation: Staffing College and University Recycling Programs », *Administrative Science Quarterly*, vol. 46, p. 29-56.
- Lounsbury M. (2008), « Institutional Rationality and Practice Variation: New Directions in the Institutional Analysis of Practice », *Accounting, Organizations and Society*, vol. 33, n° 4-5, p. 349-361.
- Makhija M. (2003), « Comparing the Resource-Based and Market-Based Views of the Firm: Empirical Evidence from Czech Privatization », *Strategic Management Journal*, 24, n° 5, p. 433-452.

- Malmi T. (1999), « Activity-Based Costing Diffusion Across Organization: An Exploratory Empirical Analysis of Finnish Firms », *Accounting, Organizations and Society*, vol. 24, n° 8, p. 649-672.
- Merchant K.A. (1981), « The Design of the Corporate Budgeting System: Influences on Managerial Behavior and Performance », *Accounting Review*, vol. 4, p. 813-829.
- Merchant K.A. (1982), « The Control Function of Management », *Sloan Management Review*, Summer, p. 44-55.
- Merchant K.A. (1984), « Influences on Departmental Budgeting: An Empirical Examination of a Contingency Model », *Accounting, Organizations and Society*, vol. 9, n° 3-4, p. 291-307.
- Miles, R., & Snow, C.C. (1978) *Organizational strategy, structure and process*. New York: McGraw-Hill.
- Meyer J.W. (1986), « Social Environments and Organizational Accounting », *Accounting, Organizations and Society*, vol. 11, n° 4-5, p. 345-356.
- Meyer J.W. et Rowan B. (1977), « Institutionalized Organizations: Formal Structure as Myth and Ceremony », *American Journal of Sociology*, vol. 83, n° 2, p. 340-363.
- Modell S. (2002), « Institutional Perspectives on Cost Allocations: Integration and Extension », *European Accounting Review*, vol. 11, n° 4, p. 653-679.
- Nilson F. (2000), « Parenting Styles and Value Creation: A Management Control Approach », *Management Accounting Research*, vol. 11, p. 89-112.
- Nilson F. (2002), « Strategy and Management Control Systems: A Study of the Design and Use of Management Control Systems Following Takeover », *Accounting and Finance*, vol. 42, p. 41-71.
- Oliver C. (1991), « Strategic Responses to Institutional Processes », *Academy of Management Review*, vol. 16, n° 1, p. 145-179.
- Oliver C. (1997), « The Influence of Institutional and Task Environment Relationships on Organizational Performance: The Canadian Construction Industry », *Journal of Management Studies*, vol. 34, p. 99-124.
- Otley D.T. (1980), « The Contingency Theory of Management Accounting: Achievement and Prognosis », *Accounting, Organizations and Society*, vol. 5, n° 4, p. 413-428.
- Ouchi W. (1978), « The Transmission of Control Through Organizational Hierarchy », *Academy of Management Journal*, vol. 21, n° 2, p. 173-192.

- Ouchi W. (1979), « A Conceptual Framework for the Design of Organizational Control Mechanisms », *Management Science*, vol. 25, n° 9, p. 833-848.
- Parker L.D. (2002), « Twentieth-Century Textbook Budgetary Discourse: Formalization, Normalization, and Rebuttal in Anglo-Saxon Environment », *European Accounting Review*, vol. 11, n° 2, p. 305-327.
- Perrow (1967), « A Framework for the Comparative Analysis of Organizations », *American Sociological Review*, vol. 32, p. 194-208.
- Plihon D. et Ponsard J.P. (2002), *La montée en puissance des fonds d'investissement*, Les études de la documentation française.
- Power M. (2004), « Counting, Control and Calculation: Reflections on Measuring and Management », *Human relations*, vol. 57, n° 6, p. 765-783.
- Quail J.L. (1997), « More Peculiarities of the British: Budgetary Control in U.S. and UK Business to 1939 », *Business and Economic History*, vol. 26, n° 2, p. 617-632.
- Ryan B. (2007), « Budgeting, the Individual and the Capital Market: A Case of fiscal Stress », *Accounting Forum*, vol. 31, p. 384-397.
- Shields, M.D., & Young, S.M. (1993), « Antecedents and consequences in participative budgeting: evidence on the effects of asymmetrical information ». *Journal of Management Accounting Research*, vol. 5, p. 265-280.
- Scott R.W. (2001), *Institutions and Organizations*, Sage, 2ème éd.
- Scott R.W. (2003), *Organizations: Rational, Natural and Open Systems*, Prentice Hall, 5ème éd.
- Scott R.W. et Meyer J.W. (1991), « The Organization of Societal Sectors: Proposition and Early Evidence », in W.W.P.P.J. DiMaggio , *The New Institutionalism in Organizational Analysis*, University of Chicago Press, p. 108-140.
- Simons R. (1987), « Accounting Control Systems and Business Strategy: An Empirical Analysis », *Accounting, Organizations and Society*, vol. 12, n° 4, p. 357-374.
- Simons R. (1991), « Strategic Orientation and Top Management Attention to Control Systems », *Strategic Management Journal*, vol. 12, p. 49-62.
- Sloan A.P. (1963), *My Years with General Motors*, Doubleday and Co. Inc., *Mes années à la General Motors*, Éditions Hommes et Techniques, 1966.

- Speklé R.F. (2001), « Explaining Management Control Structure Variety: A Transaction Cost Economics Perspective », *Accounting Organizations and Society*, vol. 26, n° 4, p. 419-441.
- Spell C.S. et Blum T.C. (2005), « Adoption of Workplace Substance Abuse Prevention Programs: Strategic Choice and Institutional Perspectives », *Academy of Management Journal*, vol. 48, n° 6, p. 1125-1142.
- Sponem, S. (2004), *Diversité des pratiques budgétaires des entreprises françaises : proposition d'une typologie et analyse des déterminants*, Thèse de doctorat, Université Paris-Dauphine.
- Stone M.M. et Brush C.G. (1996), « Planning in Ambiguous Contexts: The Dilemma of Meeting Needs for Commitment and Demands for Legitimacy », *Strategic Management Journal*, vol. 17, n° 633-652.
- Thompson J.D. (1967), *Organizations in Action*, McGraw Hill.
- Tolbert P.S. et Zucker L.G. (1996), « The Institutionalization of Institutional Theory », in S.R. Clegg, C. Hardy et W.R. Nord, *Handbook of Organization Studies*, Sage Publications, p. 174-190.
- Townley B. (1997), « The Institutional Logic of Performance Appraisal », *Organization Studies*, vol. 18, n° 2, p. 261-285.
- Trahand, J. (1980). *Etude des processus de planification et de contrôle dans les entreprises: création d'une typologie et essai d'interprétation*. Thèse de sciences de gestion. IAE, Université des sciences sociales de Grenoble.
- Van Der Stede W.A. (2001), « Measuring 'Tight Budgetary Control' », *Management Accounting Research*, vol. 12, n° 1, p. 119-137.
- Van der Stede W.A. (2001), « The Effect of Corporate Diversification and Business Unit Strategy on the Presence of Slack in Business Unit Budgets », *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, vol. 14, n° 1, p. 30-52.
- Van der Stede W.A. (2003), « The Effect of National Culture on Management Control and Incentive System Design in Multi-Business Firms: Evidence of Intracorporate Isomorphism », *European Accounting Review*, vol. 12, n° 2, p. 263-285.
- Waterhouse J.H. et Tiessen P. (1978), « A Contingency Framework for Management Accounting Systems Research », *Accounting, Organizations and Society*, vol. 3, n° 1, p. 65-76.
- Weinberg L. et Abramowitz S.K. (2002), *Data Analysis for the Behavioral Sciences Using SPSS*, Cambridge University Press.

- Westphal J.D. et Zajac E.J. (1998), « The Symbolic Management of Stockholders: Corporate Governance Reforms and Shareholder Reactions », *Administrative Science Quarterly*, vol. 43, p. 127-153.
- Wonnacott T.H. et Wonnacott R.J. (1990), *Introductory Statistics for Business and Economics*, John Wiley & Sons, Statistique, Économie-gestion-science-médecine, Economica, 1991, 4ème.
- Yoshikawa T., Lai Si T.-A. et McGuire J. (2007), « Corporate Governance Reform as Institutional Innovation: The Case of Japan », *Organization Science*, vol. 18, n° 6, p. 973-988.
- Zrihen R. (2002), *Les rôles informels du contrôle budgétaire*, Thèse de Doctorat en Sciences de Gestion, Université Paris-Dauphine.

**Annexe 1 – Statistiques descriptives et corrélations
entre variables**

**Annexe 2 – Modèle contingent, modèle institutionnel
et modèle complet : facteurs explicatifs et
variance expliquée**

	Moy.	Ecart type	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)	(7)	(8)	(9)	(9)	(10)	(11)	(12)
Ecart (1)	3,92	,85													
Re-prévision (2)	3,32	1,03	,153(*)												
Evaluation (3)	3,30	1,06	,375(**)	,110											
Effectif (log) (4)	2,61	,67	,109	,046	,163(*)										
Incertitude de l'environnement (5)	3,27	,59	,050	,141(*)	,101	-,149(*)									
Incertitude de la technologie (6)	3,35	,98	,128(*)	-,037	,030	,087	,166(**)								
Décentralisation (7)	2,27	,52	,012	,041	,072	,193(**)	-,078	,055							
Différenciation (8)	3,47	,59	,122	,016	,032	-,048	,136(*)	,210(**)	-,046						
Construire (9)	2,95	,82	-,160(*)	-,010	-,212(**)	,002	,001	,086	-,054	,115					
Appartenance à un groupe (10) #	,74	,44	,030	,184(**)	,223(**)	,253(**)	,068	,073	,043	,100	-,020				
Cotation en bourse (11) #	,49	,50	,241(**)	,261(**)	,242(**)	,200(**)	,158(*)	,103	,142(*)	,083	-,138(*)	,331(**)			
Dirigeant financier ou non (12) #	,17	,38	,190(**)	,033	,170(**)	,221(**)	,062	,059	,187(**)	,104	-,164(*)	,074	,225(**)		
Institutionnels vs autres (13) #	,13	,34	,004	,230(**)	,083	,030	,137(*)	,051	,124	-,070	-,060	,019	,201(**)	,133(*)	
Contrôle groupe (14)	3,16	1,17	,247(**)	,164(*)	,243(**)	,078	,027	-,101	-,014	,034	-,334(**)	,137	,197(**)	,113	,098

* p < 0.05 ** p < 0.01 # La moyenne représente une proportion dans l'échantillon

	Suivi des écarts			Re-prévisions budgétaires				Évaluation budgétaire			
	Modèle cont.	Modèle instit.	Modèle complet	Modèle cont.	Modèle instit.	Modèle complet	Modèle cont.	Modèle instit.	Modèle cont.	Modèle instit.	Modèle complet
TECH	0,091		0,098*	-0,078		-0,085	-0,001		-0,001		0,003
ENVT	0,047		-0,002	0,288**		0,167*	0,219*		0,219*		0,139
ORG	-0,027		-0,068	0,09		0,028	0,079		0,079		0,04
DIFF	0,175*		0,12	0,026		0	0,086		0,086		0,014
CONST	-0,192***		-0,104*	-0,004		0,071	-0,276***		-0,276***		-0,186*
GROUP		-0,125	-0,148		0,299**	0,289**		0,363**		0,353**	
GREVAL		0,142***	0,129***		0,098*	0,104*		0,172***		0,137**	
BOURSE		0,355***	0,325***		0,380***	0,371***		0,259*		0,209*	
ACTINSTIT		-0,174	-0,155		0,593***	0,568***		0,088		0,056	
DIRFI		0,291**	0,247*		-0,12	-0,115		0,266*		0,195	
LOGEFF	0,144*	0,058	0,076	0,105	-0,038	-0,007	0,274***	0,104	0,274***	0,138	
Constante	3,101***	3,206***	2,962***	2,084***	2,645***	2,027***	2,204***	2,028***	2,204***	2,041***	
Obs	246	246	246	246	246	246	246	246	246	246	
R ² %	6,90 %***	11,20 %	14,10 %	3,10 %	12,30 %	13,80 %	8,70 %	12,70 %	8,70 %	14,90 %	
R ² ajusté %	4,50 %	9,00 %***	10,00 %***	0,70 %	10,10 %***	9,70 %***	6,4 %***	10,50 %***	6,4 %***	10,90 %***	
Amélioration du R ² du modèle contingent avec ajout des variables institutionnelles			7,2 %***			10,6 %***				6,3 %***	
Amélioration du R ² du modèle institutionnel avec ajout des variables contingentes			2,8 %			1,5 %				2,3 %	

*, ** et *** indiquent un taux de signification à 10 %, 5 % et 1 % pour la statistique t