

CRITIQUES DU BUDGET : UNE APPROCHE CONTINGENTE

Pierre-Laurent Bescos, Professeur, EDHEC - BP 3116 - 393, Promenade des Anglais - 06202 Nice cedex 3 - France, téléphone : +33.4.93.18.99.66, télécopie : +33.4.93.18.32.74, courrier électronique : pierre-laurent.bescos@edhec.edu

Eric Cauvin, Professeur, EDHEC - BP 3116 - 393, Promenade des Anglais - 06202 Nice cedex 3 - France, téléphone : +33.4.93.18.99.66, télécopie : +33.4.93.18.32.74, courrier électronique : eric.cauvin@edhec.edu

Pascal Langevin, Professeur, EDHEC - 58, rue du Port - 59046 Lille cedex, téléphone : +33.3.20.15.45.00, télécopie : +33.3.20.15.45.01, courrier électronique : pascal.langevin@edhec.edu

Carla Mendoza, Professeur-Associé, ESCP-EAP - département CPO - 79, avenue de la République - 75543 Paris cedex 11 - France, téléphone : +33.1.49.23.20.29, télécopie : +33.1.49.23.20.49, courrier électronique : mendoza@escp-eap.net

Résumé

Ces dernières années, la procédure budgétaire a fait l'objet de nombreuses critiques qui auraient même conduit un certain nombre d'entreprises à aller « *au-delà du budget* » et à gérer sans budget. Pourtant, plusieurs études récentes montrent que le budget est loin d'être mort dans la plupart des grandes entreprises.

Ces constatations contradictoires militent pour une meilleure compréhension des critiques adressées au budget et pour une analyse approfondie des conditions dans lesquelles elles sont formulées. De nombreux travaux ont montré l'effet des variables de contingence sur les systèmes et outils de contrôle. Il est donc raisonnable de penser que, en fonction de situations contingentes différentes, des critiques elles-mêmes différentes puissent être exprimées.

A partir d'une enquête par questionnaire, cette communication analyse, dans un premier temps, dans quelle mesure les entreprises cautionnent les critiques généralement adressées au budget et observe qu'il existe quatre types de critiques. Dans un second temps, les résultats montrent que le niveau d'incertitude influence fortement l'attitude globalement critique vis-à-vis du processus budgétaire. Les variables de taille, de cotation en bourse et de stratégie expliquent certaines critiques spécifiques.

Mots clés : budget, enquête, théorie de la contingence, taille, stratégie, incertitude

Abstract

Over the past few years, the budget process has been under attack, even leading some companies to move "beyond budgeting". However, recent surveys indicate that the budget is still alive and well in almost all large companies.

These contradictory results call for a better understanding of the criticism levelled against the budget and for a thorough examination of the conditions in which it is formulated. Several studies have shown that the use of management accounting techniques depends on a number of contingency variables. Thus, one might think that, depending on different contingency circumstances, different critical statements will be expressed.

Based on the results of a postal survey, this paper firstly investigates to what extent companies agree with criticisms of budgeting and identifies four main types of criticisms. Secondly, results show a significant relation between criticisms of budgeting and environmental uncertainty. Size, stock market listing and strategy are showed to influence only some specific attitudes towards budgets.

Key words: budget, survey, contingency theory, size, strategy, uncertainty

Remerciements : Cette étude a bénéficié du soutien financier de la société Armstrong Laing pour l'impression et l'envoi des questionnaires.

Introduction

L'outil budgétaire est l'un des dispositifs de contrôle de gestion les plus utilisés (DFCG, 1994 ; Chenhall et Langfield-Smith, 1998a ; Jordan, 1998 ; Ekholm et Wallin, 2000 ; Guizani et Brunhes-Faure, 2002). La plupart des grandes entreprises ont mis en place un système budgétaire et les contrôleurs de gestion consacrent une partie importante de leur temps à préparer les budgets et à en assurer leur suivi (Kennedy et Dugdale, 1999).

Le budget est censé remplir de multiples rôles. D'une part, il contribue à organiser les processus décisionnels. En effet, il permet de planifier et d'organiser l'allocation des ressources (Stedry, 1960 ; Hofstede, 1967 ; Hopwood, 1974 ; Barrett et Fraser, 1977 ; Otley, 1978 ; Amey, 1979 ; Samuelson, 1986 ; Bunce et al., 1995) ainsi que de coordonner les actions (Barrett, Fraser, 1977 ; Bouquin, 2001). D'autre part, le budget contribue à orienter les comportements, en les faisant converger vers les objectifs de la direction générale. A cette fin, il est utilisé pour évaluer et motiver (Argyris, 1952 ; Stedry, 1960 ; Hopwood, 1974 ; Otley, 1978 ; Lyne, 1988 ; Bouquin, 2001) et assumerait en outre un certain nombre de rôles informels : instrument de pouvoir, il représenterait également un rituel, un langage et un dispositif de réduction de l'angoisse (Beth et Zrihen, 2000 ; Zrihen, 2002).

Or, au cours des dernières années, le budget, dans sa conception traditionnelle d'outil annuel de planification et d'allocation de ressources, a fait l'objet de critiques multiples et parfois virulentes (Schmidt, 1992 ; Newing, 1994a, 1994b ; Hope et Fraser, 1997 ; Banham, 2000). Ces critiques ont notamment incité le CAM-I à mettre en place un groupe de travail international sur le thème « Au-delà du budget » (*Beyond Budgeting*) et certaines entreprises auraient d'ores et déjà choisi d'abandonner le budget, du moins dans sa forme traditionnelle (Hope et Fraser, 2000 ; Berland et Pinçon, 2002).

Par ailleurs, de nombreux travaux ont montré l'effet des variables de contingence sur les caractéristiques des systèmes et outils de contrôle. La façon dont les outils du contrôle de gestion sont utilisés et évalués varie notamment suivant la taille de l'entreprise, l'incertitude à laquelle elle est confrontée, le type de stratégie qu'elle poursuit, etc. Il est donc raisonnable de penser que, en fonction de situations contingentes différentes, des critiques elles-mêmes différentes puissent être exprimées.

Nous commencerons donc, dans une première partie, par passer en revue les différentes critiques adressées à l'outil budgétaire. Il en résultera des hypothèses à tester concernant les liens entre les critiques vis-à-vis du budget et quatre facteurs de contingence : la taille, la cotation en bourse, le type de stratégie suivie et le degré d'incertitude supporté par les entreprises. Dans une deuxième partie, nous développerons la méthodologie de recherche mise en place pour tester ces hypothèses. La troisième partie présentera l'analyse des résultats obtenus.

1. Le budget, un outil critiqué et contingent

Une analyse contingente des critiques adressées au budget nécessite l'étude de deux ensembles dissociés de travaux. La littérature sur les critiques est récente et encore peu développée. A l'inverse, celle sur la contingence des systèmes budgétaires est composée de travaux anciens et abondants.

1.1. Revue des critiques adressées au budget

L'approche budgétaire classique consiste à préparer, à partir d'hypothèses d'activité stables, des budgets dont l'horizon est annuel et qui constituent des objectifs immuables servant de base au calcul d'écarts et à l'évaluation des performances.

C'est à l'encontre de cette conception du budget que diverses critiques ont été formulées. Elles s'organisent autour de trois thèmes majeurs.

Un premier ensemble de critiques dénonce la lourdeur et le formalisme excessif du dispositif budgétaire : l'élaboration des budgets, puis leur suivi, constitueraient des activités fortement consommatrices de temps et de ressources (Schmidt, 1992 ; Deschamps, 1997 ; Fortin et al., 1999 ; Jensen 2001). Selon les résultats de l'enquête de Jordan (1998), la procédure budgétaire est souvent jugée trop longue et complexe. Une autre enquête réalisée par le cabinet Andersen a montré que le processus de construction budgétaire durait près de quatre mois en moyenne et exigeait de multiples itérations (Guizani et Brunhes-Faure, 2002).

Un deuxième ensemble de critiques concerne l'utilité même des budgets. Les budgets reposent sur des prévisions dont le caractère hautement incertain dans le contexte actuel est fréquemment dénoncé (Berland, 2001 ; Prendergast, 2000). La majorité des plans et des budgets ne seraient donc pas respectés (Banham, 2000) et les contrôleurs de gestion considéreraient souvent que les budgets élaborés par les opérationnels manqueraient de réalisme (Jordan, 1998).

Un troisième ensemble de critiques insiste sur différents effets négatifs produits par l'existence des budgets. D'abord, il est reproché aux budgets d'induire des attitudes conservatrices, en constituant un frein à l'innovation. En effet, le budget peut encourager une forme de pensée incrémentale, consistant à reproduire, chaque année, les réalisations de l'année précédente (Schmidt, 1992 ; Hope et Fraser, 1997). Selon les résultats de l'enquête Andersen (Guizani et Brunhes-Faure, 2002), 72% des entreprises déclarent établir leurs prévisions en reconduisant le budget de l'année précédente. En ce sens, le dispositif budgétaire ne permettrait pas d'améliorer significativement les performances et contribuerait à développer des logiques de reconduction de l'existant et de maintien du statu quo (Pyhrr, 1973).

Ensuite, un deuxième effet négatif du budget serait de focaliser l'attention des managers sur des objectifs financiers à court terme. Soucieux de respecter leurs budgets, les managers oublieraient de prendre en compte les priorités stratégiques et les déterminants de la création de valeur à long terme (Schmidt, 1992 ; Bunce et al., 1995). L'élaboration des budgets peut même devenir un jeu dont les gagnants sont les managers qui, en manipulant le système, parviennent à fixer des objectifs budgétaires faciles à atteindre pour leur entité (Prendergast, 2000 ; Jensen, 2001).

Enfin, les budgets renforceraient les cloisonnements entre fonctions. Comme ils sont établis par centre de responsabilité, les budgets seraient donc associés à une structure par fonctions alors que l'amélioration des performances exigerait de privilégier une approche plus transversale de l'entreprise et de raisonner en terme de processus (Bunce et al., 1995).

La liste des critiques dressée ci-dessus est révélatrice de la variété des reproches dont le budget fait aujourd'hui l'objet. Il semble donc pertinent de s'interroger sur les conditions qui favorisent le développement de ces critiques et de conduire des recherches sur la nature contingente de cet outil. Ainsi que l'analyse Nicolas Berland (2001), le budget s'est développé dans des configurations économiques et sociales particulières. Plus généralement,

de nombreux travaux se sont attachés à démontrer que les dispositifs de contrôle de gestion mis en place dans les organisations sont fonction d'un certain nombre de variables de contingence.

1.2. Le budget : un outil contingent

Ainsi que nous l'avons déjà indiqué, le processus budgétaire constitue l'un des principaux dispositifs des systèmes de contrôle de gestion. Or, de nombreux travaux, s'inscrivant dans la théorie de la contingence, ont montré comment les caractéristiques et les modes d'utilisation des systèmes de contrôle de gestion dépendraient de facteurs tels que la taille de l'entreprise, le degré d'incertitude de son environnement, la stratégie qu'elle développe, etc. (Sathe, 1975 ; Gordon et Miller, 1976 ; Ansari, 1977, 1979 ; Gordon et al., 1978 ; Waterhouse et Tiessen, 1978 ; Otley, 1980 ; Fisher, 1995, 1998 ; Samuel, 2002). Nous examinerons ci-dessous quelques recherches qui apportent un éclairage intéressant pour notre problématique.

1.2.1. L'effet de la taille

Plusieurs recherches ont mis en évidence l'effet de la taille sur les choix structurels des entreprises (Burns et Stalker, 1961 ; Lawrence et Lorsch, 1967 ; Pugh et al., 1969). Les firmes de petite taille tendent à privilégier des mécanismes de contrôle informels fondés sur les relations interpersonnelles et la communication orale. Lorsque la taille de l'entreprise augmente, des problèmes de contrôle, de communication et de coordination apparaissent. En conséquence, elles tendent à décentraliser la prise de décision, à mettre en place un contrôle de type administratif impliquant une structuration des activités et le recours à des systèmes standardisés d'évaluation des performances (Pugh et al., 1969 ; Bruns et Waterhouse, 1975) . Dans une entreprise de ce genre, la définition des domaines de responsabilité de chaque manager devient plus formalisée et les systèmes de contrôle plus impersonnels.

Lorsque la taille de l'entreprise augmente, on assiste donc au développement de procédures formalisées qui encadrent les comportements. Mais, parallèlement, les managers considèrent qu'ils disposent d'un pouvoir d'influence supérieur, qu'ils sont plus impliqués dans l'élaboration des budgets et expriment un niveau de satisfaction plus grand vis-à-vis des activités associées au budget (Bruns et Waterhouse, 1975). En revanche, dans les organisations de taille plus restreinte, les décisions importantes ont tendance à être centralisées, les managers sont tenus pour responsables d'un plus petit nombre de variables financières, ils subissent une pression directe plus forte de la part de leurs supérieurs et ils perçoivent le budget comme moins utile et comme un obstacle à la flexibilité (Bruns et Waterhouse, 1975).

Les travaux de Merchant (1981), ont abouti à des conclusions similaires : dans les firmes de grande taille, les managers participent plus activement à l'élaboration de leurs budgets ; ils attachent plus d'importance au respect du budget ; ils ont moins de contacts directs avec leurs subordonnés ou leurs supérieurs et ils considèrent que leur capacité à respecter le budget influence leur évolution de carrière.

Par conséquent, il est possible de considérer que, lorsque la taille de l'entreprise augmente, les budgets sont mieux acceptés et font l'objet de moins de critiques. Nous formulons donc l'hypothèse suivante.

H1 : Plus la taille de l'entreprise augmente et moins les critiques vis-à-vis du budget sont importantes.

Un deuxième facteur susceptible d'affecter la perception de l'outil budgétaire est la cotation en bourse de l'entreprise.

1.2.2. L'effet de la cotation en bourse

A notre connaissance tout du moins, l'effet de cette dimension n'a pas été examiné dans les recherches consacrées au budget. Cela peut s'expliquer quand on considère les terrains utilisés par les chercheurs : de très grandes entreprises privées et cotées en bourse. Or, le processus budgétaire s'est également développé dans des organisations non cotées dans lesquelles les contraintes de communication de données financières sont moins fortes. Les entreprises cotées en bourse sont tenues de rassurer leurs actionnaires et plus généralement les marchés financiers sur la qualité de leur gestion et de leurs anticipations. Elles ont donc des attentes *a priori* plus fortes vis-à-vis de l'outil budgétaire. C'est pourquoi, il est logique de penser que les entreprises cotées développent des positions plus critiques vis-à-vis du budget.

Ces réflexions nous ont conduits à formuler l'hypothèse suivante :

H2 : Les entreprises cotées en bourse sont plus critiques vis-à-vis du budget que celles qui ne sont pas cotées en bourse.

1.2.3. L'effet de la stratégie

Plusieurs travaux ont exploré les relations entre la stratégie d'une organisation et son système de contrôle de gestion (Govindarajan et Gupta, 1985 ; Simons, 1987 ; Govindarajan, 1988 ; Shank, 1989 ; Chenhall R. H., Langfield-Smith K., 1998b). Une revue exhaustive et relativement récente de ces travaux est fournie par Langfield-Smith (1997).

Diverses typologies ont été utilisées pour classer les stratégies possibles : stratégie de coûts bas / stratégie de différenciation / stratégie de niche (Porter, 1980, 1985) ; défenseur / prospecteur / analyste¹ (Miles et Snow, 1978 ; Simons, 1987) ; stratégie de développement / stratégie de maintien / stratégie de récolte (Gupta et Govindarajan, 1984). En réalité, ces classifications stratégiques présentent des points de convergence forts (Langfield-Smith, 1997). Nous nous appuyerons sur ces différentes classifications pour analyser plusieurs travaux ayant étudié les liens entre les systèmes de contrôle de gestion utilisés par les entreprises et les stratégies qu'elles poursuivent.

L'une des typologies les plus fréquemment utilisées est celle de Porter (1980). Celui-ci oppose les stratégies fondées sur la maîtrise des coûts pour obtenir des prix compétitifs et les stratégies de différenciation. Selon Porter, les entités poursuivant le premier type de stratégie devraient mettre en place des dispositifs stricts de contrôle de leurs coûts. Les stratégies de domination par les coûts et de différenciation supposent des orientations managériales différentes et impliquent par conséquent des perspectives différentes pour le système de contrôle de gestion (Shank, 1989).

Pour leur part, Shank, Govindarajan et Spiegel (1989) montrent que les entités ayant opté pour une stratégie de *leadership* par les coûts développent tout un ensemble d'indicateurs pour suivre les coûts et comparer les coûts standard et les coûts réels. En revanche, les entités poursuivant une stratégie de différenciation développent d'autres types d'indicateurs portant sur la qualité, l'efficacité des opérations promotionnelles, etc.

¹ Les termes anglo-saxons sont les suivants : *defensor* (traduit ici par défenseur), *prospecter* (traduit ici par prospecteur) et *analyzer* (traduit ici par analyste). Dans la suite de la communication, nous retiendrons la traduction française.

Chenhall et Langfield-Smith (1998b), quant à eux, ont distingué les firmes poursuivant une stratégie de différenciation et une stratégie de prix bas. Ils ont montré comment les techniques de management (par exemple, les politiques de ressources humaines) et de contrôle de gestion utilisées (par exemple, les approches fondées sur les activités) dépendaient de l'accent mis sur l'un ou l'autre type de stratégie. Mais ces auteurs ne parviennent pas à démontrer que les techniques traditionnelles de contrôle, parmi lesquelles ils classent la gestion budgétaire, sont plus adaptées à la stratégie de domination par les coûts.

En s'appuyant sur une typologie différente (opposant notamment les défenseurs et les prospecteurs), Miles et Snow (1978) ont montré que les entreprises classées parmi les défenseurs tendent à utiliser des systèmes de prévision et de suivi plus détaillés et précis que celles appartenant au groupe des prospecteurs.

Les recherches menées par Simons (1987) ont abouti à des résultats *a priori* contradictoires avec ceux de Miles et Snow (1978). En effet, il a observé que les prospecteurs accordent une place importante au suivi budgétaire, à la reprévision et à l'analyse des écarts. De plus, les prospecteurs auraient tendance à fixer des objectifs budgétaires difficiles à atteindre. Les défenseurs, quant à eux, utiliseraient les systèmes de contrôle de manière moins stricte. Dans une tentative pour expliquer ces résultats contradictoires, Dent (1990) a avancé les interprétations suivantes : d'une part, comme les managers travaillant dans des entreprises qualifiées de prospecteurs bénéficient d'une plus large autonomie dans les domaines du développement de produits et de leur commercialisation, il serait nécessaire d'avoir recours à des systèmes de contrôle plus stricts pour contrebalancer la liberté qui leur est accordée ; d'autre part, les entreprises qui développent une stratégie de prospecteurs, sont confrontées à une situation de plus forte incertitude : l'accent serait alors mis sur les dispositifs de contrôle de gestion pour favoriser l'apprentissage organisationnel (Dent, 1990).

La stratégie semble donc avoir un effet sur la façon dont les outils de contrôle de gestion sont utilisés, même si les résultats ne sont pas parfaitement convergents.

D'autres travaux ont examiné l'influence de la stratégie sur le mode d'élaboration des budgets. Ainsi, Simons (1990) constate que, dans les entreprises classées en défenseurs, la définition des budgets est fortement déterminée par des stricts objectifs financiers fixés *ex ante*. En revanche, chez les prospecteurs, le montage des budgets donnerait lieu à des discussions intenses portant sur les stratégies à suivre.

Plusieurs recherches ont étudié aussi l'impact de la stratégie sur les comportements développés par les managers vis-à-vis du dispositif budgétaire, comme par exemple, la création de *slack* (Merchant, 1985 ; Van der Stede, 2000) ou bien encore sur le poids accordé au respect des objectifs budgétaires pour l'évaluation des performances des managers (Gupta, 1987 ; Govindarajan, 1988)

En conclusion, ces recherches démontrent que la place des budgets dans les dispositifs de contrôle et de pilotage est fonction du type de stratégie poursuivi. Par conséquent, les critiques dont le budget fait l'objet sont sans doute influencées par le type de stratégie de l'entité. En particulier, les entreprises poursuivant une stratégie de différenciation ou de prospecteurs souffrent probablement plus de la rigidité reprochée au budget. Il est donc logique de supposer que les entreprises suivant une stratégie de coût/volume se montreront globalement moins critiques vis-à-vis du budget que celles tentant de se différencier par d'autres facteurs. Ces réflexions nous ont conduit à formuler l'hypothèse suivante :

H3 : Les entreprises poursuivant une stratégie de volume/coût sont moins critiques vis-à-vis du budget que celles développant une stratégie de différenciation.

1.2.4. L'effet de l'incertitude

Le degré d'incertitude a été l'une des premières et principales variables de contingence mobilisées pour rendre compte des choix organisationnels opérés par les entreprises. Deux types d'incertitude ont été examinés : l'incertitude de l'environnement et l'incertitude associée à la tâche ou à la technologie (Burns et Stalker, 1961 ; Woodward, 1965 ; Lawrence et Lorsch, 1967 ; Thompson, 1967 ; Perrow, 1967, 1970). Dans ces travaux fondateurs, l'incertitude de l'environnement a été appréhendée en fonction de son dynamisme et de son hétérogénéité (Gordon et Miller, 1976), de sa prévisibilité (Waterhouse et Tiessen, 1978), de sa complexité et sa variabilité (Amigoni, 1978). L'incertitude associée à la tâche a été analysée en termes de variété (Daft et Macintosh, 1978) et de son caractère non routinier (Waterhouse et Tiessen, 1978). Dans ce qui suit, nous allons privilégier l'examen de l'incertitude de l'environnement.

De nombreux travaux menés en contrôle de gestion ont utilisé l'incertitude de l'environnement comme variable contingente (Chapman, 1997 ; Fisher, 1998 ; Hartmann, 2000). Du fait de l'incertitude, il est difficile d'établir des prévisions fiables et la fixation des objectifs budgétaires devient un exercice délicat (Berland, 1999, 2001). Différentes variables dépendantes ont été examinées.

Ainsi, lorsque l'incertitude de l'environnement s'accroît, le niveau de participation budgétaire aurait tendance à augmenter et le suivi budgétaire deviendrait plus interactif, c'est-à-dire qu'il donnerait lieu à des discussions entre chaque manager et son supérieur hiérarchique (Ezzamel, 1990).

Par ailleurs, afin de faire face à l'incertitude de leur environnement, les organisations tendraient à développer du *slack* (Merchant, 1985). De même, Van der Stede (2000) observe que les entreprises poursuivant une stratégie de différenciation et les prospecteurs sont confrontés à une plus forte incertitude et donc développent plus de *slack* pour y faire face.

Un autre effet de l'incertitude est qu'elle rend plus délicat le jugement *ex post* de la bonne ou de la mauvaise performance d'une entité mesurée en termes de respect du budget. Le fait de s'appuyer sur le respect du budget pour évaluer les performances des managers (Reliance on Accounting Performance Measures ou RAPM) pourrait introduire des dysfonctionnements en situation de forte incertitude (Merchant, 1990 ; Chapman, 1997 ; Hartmann, 2000). Les études empiriques conduites sur le sujet offrent des résultats en partie contradictoires. Ainsi, Merchant (1984) et Govindarajan (1984) observent que le recours à la RAPM est peu développé en situation de forte incertitude. Mais d'autres travaux aboutissent à des conclusions opposées. Ainsi, Ezzamel (1990) observe que, lorsque l'incertitude de l'environnement augmente, les budgets sont significativement plus utilisés pour évaluer les performances.

En tout état de cause, l'incertitude influence les modalités suivant lesquelles les budgets sont utilisés et probablement aussi la façon dont ils sont perçus. Ainsi, en environnement turbulent, le budget ne peut plus être utilisé comme instrument de mise en œuvre d'objectifs stables, mais plutôt comme outil d'analyse et de simulation permettant d'anticiper et/ou d'exploiter les changements de l'environnement en facilitant notamment l'expression des compétences locales et l'émergence de stratégies adaptées (Gervais et Thenet, 1998 ; Gervais, 2000).

Les études mentionnées ci-dessus nous conduisent à considérer que les critiques adressées au budget traditionnel se développent lorsque l'incertitude de l'environnement est perçue comme forte. En particulier, les responsables confrontés à un environnement perçu comme hautement

incertain sont susceptibles de reprocher au budget les comportements conservateurs qu'il favorise. Nous formulerons donc l'hypothèse suivante :

H4 : Plus l'incertitude à laquelle sont confrontées les entreprises augmente et plus les critiques vis-à-vis du budget sont importantes.

La partie qui suit présente la méthodologie de recherche adoptée pour organiser le test de ces quatre hypothèses.

2. Méthode de recherche

Afin de tester les hypothèses présentées ci-dessus, une étude par questionnaire postal a été réalisée auprès des directions administratives et financières des entreprises de plus de 100 millions de chiffre d'affaires sélectionnées dans la base de données Kompass. Un premier envoi a été effectué en mai 2002, suivi d'une relance en juillet. Sur les 527 entreprises contactées initialement, 46 constituent l'échantillon final, soit un taux de réponse de 8,7% tout à fait courant dans les recherches de ce type conduites en France. Les entreprises retenues dans l'étude ont une taille importante. Celle-ci a été mesurée par le chiffre d'affaires (moyenne de 1,8 milliards d'Euros) et par les effectifs (moyenne de 11 000 personnes). La majorité d'entre elles est cotée en bourse ou appartiennent à un groupe coté (31 entreprises - 67,4%). Les principaux secteurs représentés sont l'industrie (28 entreprises – 60,9%) et les services non financiers (12 entreprises – 26,1%). Les firmes de l'échantillon sont principalement des filiales (28 entreprises – 60,9 %), mais aussi des maisons-mères (8 entreprises – 17,4%) et des sociétés indépendantes (10 entreprises – 21,7%). Le questionnaire a été construit en adaptant les questions et items déjà utilisés dans d'autres études.

2.1. Critiques du budget

Pour évaluer les critiques vis-à-vis du budget, il a été demandé aux répondants d'exprimer leur degré d'accord sur différents items avec une échelle de Likert notée de 1 à 7. Les treize types de critiques retenus ont été adaptés de Ekholm et Wallin (2000) et de la littérature du courant *au-delà du budget* (Bunce et al., 1995) et les résultats obtenus figurent en annexe (tableau 1). On observe qu'il y a une assez forte dispersion dans les réponses. La critique la plus forte concerne le fait que le budget constitue un rituel annuel (moyenne la plus élevée des items avec 4,57). Viennent ensuite des critiques plus traditionnelles : *consomment trop de temps* et *instaurent un climat de surveillance*.

Deux traitements ont été opérés sur ces variables pour les traitements statistiques. Le premier a consisté à calculer un score global (CRITIQU) sur la base de la moyenne des items. Pour chaque répondant, ce score représente le degré de critique qu'il adresse globalement aux budgets. Les valeurs s'étendent de 1 à 5,6, avec une moyenne à 3,1 (voir annexe, tableau 1). Un test de Kolmogorov-Smirnov a montré que la distribution de cette variable ne pouvait pas être considérée comme gaussienne.

Deuxièmement, pour révéler les éventuelles structures internes de ces items, une analyse factorielle en composantes principales a été effectuée. Une rotation Oblimin¹ a facilité

¹ Une rotation Oblimin a été retenue dans la mesure où l'hypothèse d'indépendance (donc d'orthogonalité) des facteurs, sous-jacente à l'utilisation d'autres méthodes telle que Varimax, n'est pas pertinente dans cette étude.

l'interprétation des variables. L'analyse a généré quatre facteurs de valeur propre supérieure à 1, expliquant 61% de la variance (cf. annexe, tableau 1). La première composante (NONSTRAT) regroupe des critiques liées aux côtés rigide et statique du budget et donc au frein qu'il constitue par rapport aux changements, à l'innovation et, globalement, à la stratégie. La deuxième composante (BUROCRA) traduit une critique liée à l'esprit de surveillance et de rite du budget. La troisième composante (ELABORA) correspond aux difficultés rencontrées lors de l'élaboration pour intégrer les prévisions. Enfin, la quatrième composante (HISTORIQ) traduit le caractère trop tourné vers le passé du budget.

Ces quatre facteurs ont été retenus comme nouvelles variables. Les alphas de Cronbach, de 0,50 à 0,81, permettent de vérifier que les items retenus dans les nouvelles variables sont homogènes¹.

2.2. Incertitude de l'environnement

L'incertitude de l'environnement a été mesurée à partir des perceptions des répondants sur 7 items, à l'aide d'une échelle de Likert à 7 points (cf. annexe, tableau 2). Les questions ont été adaptées de Govindarajan (1984) et demandaient aux répondants d'exprimer leur degré d'accord concernant la difficulté de prévoir un certain nombre d'éléments de l'environnement. L'incertitude perçue comme la plus forte concerne la demande et les actions de la concurrence (moyennes respectivement de 4,61 et 4,33). Les autres éléments d'incertitude entraînent un relatif désaccord entre les répondants, en suivant des distributions bimodales.

Deux mesures ont été construites à partir de ces données. Premièrement, un score global d'incertitude (INCERTI) a été déterminé en calculant la moyenne des réponses aux 7 items de la variable. Ce score s'étend de 1,57 à 5,43, avec une moyenne égale à 3,70 (cf. annexe, tableau 2). Deuxièmement, une analyse factorielle en composantes principales, avec rotation Oblimin, a permis d'extraire trois composantes expliquant 68% de la variance totale (cf. annexe, tableau 2). La première composante (INCENVIR) est saturée par des éléments d'incertitude sur l'environnement général (disponibilité des matières premières, réglementation, actions des syndicats). La deuxième composante (INCMARKE) correspond à une incertitude des marchés de l'entreprise (demande et actions de la concurrence). La troisième composante (INCPDT) concerne l'incertitude qui touche les produits (attentes des clients par rapport aux produits et services, technologies de production). Ces trois facteurs ont été retenus comme nouvelles variables. Les alphas de Cronbach – respectivement de 0,70, 0,60 et 0,65 – montrent une bonne homogénéité des items au sein de chaque nouvelle variable.

2.3. Stratégie suivie

La stratégie suivie a été identifiée en adaptant l'instrument de mesure de Chenhall et Langfield-Smith (1998b). Neuf items ont été retenus décrivant des priorités stratégiques sur les trois dernières années pour lesquelles les répondants ont indiqué leur degré d'accord sur une échelle de Likert à 7 points (cf. annexe, tableau 3). Afin d'identifier et de caractériser les stratégies présentes dans l'échantillon, une analyse factorielle en composantes principales a été opérée et a permis d'extraire trois composantes expliquant 62% de la variance (cf. annexe, tableau 3). Malgré quelques différences dans le classement des items, les trois stratégies

¹ Un coefficient alpha de 0,50 est toutefois faible. L'homogénéité du facteur BUROCRA n'est donc pas parfaitement assurée et nécessite d'être prudent quant à l'interprétation des résultats le concernant.

identifiées sont similaires à celles mises à jour par Chenhall et Langfield-Smith (1998). Elles ont donc été retenues comme nouvelles variables. La première composante (QUALISER) représente des items liés à la qualité et au service proposés aux clients (offre de produits d'excellente qualité, de délais de livraison très courts, d'un service après-vente de qualité et d'une disponibilité permanente des produits). La seconde composante (COUTS) correspond à une stratégie de domination par les coûts en regroupant les priorités qui consistent à avoir de faibles coûts de production et des prix bas. Enfin, la troisième composante (PRODUIT) met l'accent sur l'innovation et la flexibilité dans l'offre de produits. Les alphas de Cronbach sont respectivement de 0,78, 0,53 et 0,64.

Toutes les variables définies dans cette deuxième partie ont été utilisées pour tester les quatre hypothèses mises en évidence auparavant.

3. Résultats

Le tableau 4 ci-dessous résume les tests effectués pour la validation de nos hypothèses à l'aide de corrélations de Spearman.

Tableau 4 : Corrélations entre les variables servant au test des hypothèses¹

Variables de contingence :		Variables concernant les critiques (critique globale et axes d'ACP) :				
		CRITIQU	NONSTRAT	BUROCRA	ELABORA	HISTORIQU
Taille	CA	-,032	,045	-,080	-,089	-,298*
	EFFECTIF	-,047	,038	-,136	-,241	-,345*
Incertitude (axes d'ACP)	INCERTI	,524**	,802**	,052	-,041	,238
	INCENVIR	,463**	,550**	,102	-,170	,185
	INCMARKE	,263*	,202	-,065	-,292*	,061
	INCPDT	,291*	,545**	,010	,151	,170
Stratégie (axes d'ACP)	QUALISER	-,050	,058	-,199	-,168	-,255*
	COÛTS	,144	-,043	,127	-,186	,010
	PRODUIT	-,320*	-,213	-,236	,151	-,312*

** La corrélation est significative au niveau $p < 0,01$ (unilatéral).

* La corrélation est significative au niveau $p < 0,05$ (unilatéral).

L'hypothèse H1 (*Plus la taille de l'entreprise augmente et moins les critiques vis-à-vis du budget sont importantes*) n'est validée que partiellement. Comme le montrent les corrélations du tableau 4 ci-dessus, ni le chiffre d'affaires (CA) ni la taille (EFFECTIF) ne semblent être associés aux critiques adressées au budget mesurées par le score global (CRITIQU). En revanche, lorsque les axes de l'ACP sont utilisés comme variables, on observe que les critiques concernant l'orientation vers le passé du budget (axe HISTORIQU) diminuent avec les deux mesures de la taille. Ce résultat permet donc de nuancer les conclusions tirées de la littérature. Par ailleurs, une analyse plus approfondie permet de constater que les répondants trouvent moins que le *budget représente un rituel annuel* lorsque l'effectif augmente et qu'il est moins *orienté à court terme* quand le chiffre d'affaires augmente. (cf. tableau 5 en annexe)

¹ - Les différentes variables sont définies dans la partie 2 et aux tableaux 1 à 3 en annexe.

L'hypothèse H2 (*Les entreprises cotées en bourse sont plus critiques vis-à-vis du budget que celles qui ne sont pas cotées en bourse*) est infirmée : un test de Mann-Whitney ne permet pas de constater de différence significative entre les critiques adressées au budget par les entreprises cotées et celles des entreprises non cotées. En revanche, sur certaines critiques ponctuelles, des positions significativement différentes apparaissent dans les deux populations. En effet, dans les entreprises cotées, on observe une adhésion plus marquée aux critiques suivantes : les budgets *consommant trop de temps, reposent sur des prévisions incertaines et conduisent à une gestion au rétroviseur* (cf. tableau 5 en annexe). Là encore, seules certaines critiques apparaissent comme importantes.

L'hypothèse H3 (*Les entreprises poursuivant une stratégie de volume/coût sont moins critiques vis-à-vis du budget que celles développant une stratégie de différenciation*) n'est que partiellement validée (cf. tableau 4 ci-dessus). Aucune corrélation significative n'est observée entre le score global de critiques (CRITIQU), ou les axes de critiques et la stratégie de domination par les coûts (COUTS). En revanche, on observe des corrélations significatives entre critique globale et stratégie d'innovation (PRODUIT) et entre critiques adressées au côté passéiste du budget (HISTORIQU) et stratégie d'innovation (PRODUIT)¹. Toutefois, et curieusement, les critiques concernant cette orientation passéiste du budget (HISTORIQU) sont moins fortes avec la stratégie de différenciation par la qualité (QUALISER). L'analyse des résultats détaillés permet de nuancer ces premiers constats (cf. tableau 5 en annexe). On constate que les items définissant la stratégie d'innovation (variables PRODUI21, NOUVEA21, RAPID21) sont corrélés aux critiques. Par exemple, les stratégies destinées à fournir des produits à caractéristiques uniques (PRODUI21) semblent associées aux critiques concernant la *rigidité* du budget (RIGID19), son *frein à la créativité* (EMPECH19), son *incohérence avec la stratégie* (INCOHE19) et sa *gestion au rétroviseur* (RETROV19). On observe aussi que les entreprises qui se fixent des objectifs stratégiques de réduction des coûts (COUTS21) sont moins critiques à l'égard de plusieurs aspects du budget (corrélations négatives au tableau 5 en annexe). Il s'agit notamment des variables concernant sa *fréquence* (FREQUE19), sa *capacité à anticiper* (INCAPA19), sa *faculté à empêcher la créativité et l'innovation* (EMPECH19) et son *manque de cohérence avec les objectifs stratégiques* (INCOHE19).

Enfin, concernant la stratégie de différenciation par la qualité, les analyses par items permettent de constater que les stratégies de qualité du produit (QUALIT21) et de disponibilité permanente des produits (DISPO21) sont associées négativement avec les critiques concernant respectivement l'incapacité à anticiper (INCAPA19) et le caractère incertain des prévisions (PREVIS19). La différenciation par le service après vente (SAV21) est, en revanche, associée aux critiques des budgets concernant le cloisonnement (CLOISO19) et la trop grande consommation de temps (TEMPS19).

L'hypothèse H4 (*Plus l'incertitude à laquelle sont confrontées les entreprises augmente et plus les critiques vis-à-vis du budget sont importantes*) est celle qui se trouve la mieux validée par nos résultats (cf. tableau 4 ci-dessus). Les corrélations sont positives et significatives au

¹ - Les corrélations négatives lues sur le tableau 4 (-,320 et -,312) correspondent à des associations positives entre les variables CRITIQU et HISTORIQU et la variable PRODUIT. En effet, comme on peut le constater dans le tableau 3 en annexe, les saturations sur la composante principale "PRODUIT" sont négatives.

fur et à mesure que le degré d'incertitude augmente. Le score global de critique (CRITIQU) a une corrélation de 0,524 avec le score global d'incertitude (INCERTI - seuil de signification $p < 0,01$). Les corrélations sont également positives et significatives entre le score global de critique et les composantes principales construites à partir des variables d'incertitude concernant l'environnement général (INCENVIR), les marchés des entreprises (INCMARKE) et leurs produits (INCPDT).

Si on considère les axes de critiques, on observe que ce sont les critiques concernant le côté rigide et inadapté aux changements du budget (NONSTRAT) qui sont associées positivement avec l'incertitude globale (INCERTI), avec l'incertitude de l'environnement (INCENVIR) et avec l'incertitude pesant sur les produits (INCPDT). L'incertitude sur le marché (INCMARKE) est, pour sa part, associée significativement avec les critiques concernant l'élaboration du budget (ELABORA).

L'analyse des corrélations entre items sur les critiques et les types d'incertitude montre également de nombreuses associations significatives (cf. tableau 5 en annexe). On observe que les entreprises ne pouvant pas prévoir les attentes des clients (ATTENT22) reprochent aux budgets leur *fréquence inadaptée* (FREQUEN19), leur *incapacité à prévoir les changements* (INCAPA19) et leur *frein à la créativité* (EMPECH19). Les entreprises qui font face à une incertitude concernant les technologies de production (TECHNO22) adressent aux budgets des critiques sur leur *rigidité* (RIGID19), leur *fréquence inadaptée* (FREQUE19), leur *cloisonnement* (CLOISO19), leur *incapacité à prévoir les changements* (INCAPA19), leur *frein à la créativité* (EMPECH19) et leur *incohérence avec la stratégie* (INCOHE19). En outre, celles qui ont des difficultés à prévoir la disponibilité des matières premières (DISPO22) critiquent la *rigidité* des budgets (RIGID19), sa *fréquence inadaptée* (FREQUE19), son *renforcement des cloisonnements* (CLOISO19), son *frein à la créativité* (EMPECH19), son *manque de cohérence avec la stratégie* (INCOHE19) et son incitation à la *conduite au rétroviseur* (RETROV19).

Conclusions

L'un des résultats importants de notre recherche est de mettre en évidence le fort impact qu'a l'incertitude sur les attitudes vis-à-vis du processus budgétaire. Plus l'incertitude perçue s'accroît et plus les critiques adressées aux budgets se développent. Ce résultat confirme notamment les analyses de Hartmann (2000) suivant lesquelles l'incertitude constitue une variable explicative centrale. D'une part, dans de nombreuses recherches adoptant une approche contingente, l'incertitude a été l'une des principales variables examinées (Govindarajan, 1984, Chapman, 1997). D'autre part, dans d'autres travaux, l'incertitude a représenté le *facteur implicite ou théorique sous-jacent* aux variables de contingence explicitement étudiées (Hartmann, 2000, p.471). Ce résultat confirme donc les critiques notées dans la littérature concernant l'inadéquation des démarches budgétaires traditionnelles à un environnement de plus en plus instable (Berland, 2001 ; Prendergast, 2000) et justifie la proposition de nouvelles approches basées sur des périodes de prévision plus courtes, sur les processus stratégiques de création de valeur, sur l'autonomie des décideurs, sur l'apprentissage organisationnel, sur le développement de stratégies émergentes... (Churchill, 1984 ; Gervais, 2000 ; Hope et Fraser, 2003).

Par ailleurs, nous n'avons pas réussi à mettre en évidence l'effet de la taille (H1), de la cotation en bourse (H2) et de la stratégie de la firme (H3) sur l'attitude globalement plus

critique vis-à-vis du processus budgétaire. En revanche, notre étude a démontré qu'il y a une plus forte adhésion (ou une plus faible adhésion) à *certaines critiques particulières* suivant la taille de l'entreprise, son statut d'entreprise cotée ou non cotée et le type de stratégie poursuivi.

En particulier, dans les entreprises de plus grande taille, les budgets se voient significativement moins exposés aux critiques concernant leur *orientation à court terme* et leur caractère de *rituel annuel*. Deux explications peuvent être avancées pour interpréter ces résultats. La première est que les entreprises de plus grande taille sont plus à même de formaliser leur réflexion stratégique au travers de plans stratégiques et opérationnels et de mieux articuler ensuite les budgets (court terme) avec ces plans (moyen et long terme). La deuxième explication est que les entreprises de plus grande taille sont mieux disposées à accepter le formalisme qui accompagne le processus budgétaire, car ce dernier représente alors un dispositif incontournable pour faire face à leurs problèmes de contrôle, de communication et de coordination (Bruns et Waterhouse, 1975).

Les entreprises cotées en bourse se montrent plus critiques vis-à-vis des budgets sur certaines dimensions particulières : le temps excessif qui doit leur être consacré, l'incertitude des prévisions sur lesquelles ils sont fondés et la conduite orientée vers le passé qu'ils induisent. Ces résultats confirment partiellement l'hypothèse que nous avons formulée. En effet, les entreprises cotées se voient soumises à une pression plus forte des marchés financiers : elles sont à la recherche d'un outil fiable pour établir leurs prévisions et elles doivent savoir faire preuve de réactivité. Ces contraintes incitent les directeurs financiers de ces entreprises à émettre les critiques listées ci-dessus.

Enfin, la stratégie développée par l'entreprise contribue à expliquer les attitudes plus ou moins critiques vis-à-vis des budgets. En particulier, notre étude a montré que les entreprises poursuivant une stratégie de prix bas et de maîtrise de leurs coûts adhèrent moins à un certain nombre de critiques : elles ont moins tendance à reprocher au budget d'être *un frein à l'innovation* et de *manquer de cohérence avec les objectifs stratégiques*. En revanche, les entreprises poursuivant une stratégie d'innovation et de flexibilité dans leur offre de produits reprochent au budget sa *rigidité* et sa tendance à *être trop tourné vers le passé*. En réalité, les pratiques budgétaires actuelles semblent mieux convenir à des stratégies visant une réduction continue des coûts qu'à des stratégies misant sur l'innovation et la flexibilité.

Les résultats obtenus dans cette étude gagneraient à être validés auprès d'un échantillon de plus grande taille. Par ailleurs, nous n'avons pas cherché à examiner les voies alternatives permettant de réduire les inconvénients de la procédure budgétaire, voire de lui substituer d'autres approches. Malgré ses limites, notre étude a permis de mieux appréhender les critiques émises à l'encontre du processus budgétaire et d'identifier des facteurs explicatifs de ces critiques. Les nombreuses enquêtes et travaux consacrés aujourd'hui au processus budgétaire montrent qu'il demeure un sujet d'actualité et qu'il constituera un thème de recherche important dans les années à venir.

Références bibliographiques :

Amey L. R. (1979), *Budget Planning and Control Systems*, London : Pitman.

Amigoni F. (1978), « Planning management control systems », *Journal of Business Finance and Accounting*, 5, pp. 279-291.

Ansari S. (1977), « An Integrated Approach to Control System Design », *Accounting, Organizations and Society*, pp. 101-112

Ansari S. (1979), « Towards an Open Systems Approach to Budgeting », *Accounting, Organizations and Society*, pp. 149-161.

Argyris C. (1952), *The impact of budgets on people*, Ithaca, New-York : The Controllershship Foundation.

Banham R. (2000), « Better Budgets », *Journal of Accountancy*, February, pp. 7-11.

Barrett M.E., Fraser L.B. (1977), « Conflicting Roles in budgeting for operations », *Harvard Business Review*, July-August, pp. 137-146.

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

Berland N. (2001), « Les rôles du contrôle budgétaire : un modèle d'interprétation », *Revue Française de Gestion*, Septembre-Octobre, pp. 111-120.

Berland N., Pinçon J. (2002), « Gérer sans budget: l'exemple de Rhodia », *Revue Echanges*, n°187, avril, pp. 24-26.

Beth C., Zrihen R. (2000), « Les mythes budgétaires: dégageons le bon grain de l'ivraie », *Revue Echanges*, DFCG, mai, pp. 26-29.

Bouquin H. (2001), *Le Contrôle de gestion*, PUF.

Bruns W. J., Waterhouse J. H. (1975), « Budgetary Control and Organization Structure », *Journal of Accounting Research*, Autumn, pp. 177-203.

Bunce P., Fraser R., Woodcock L. (1995), « Advanced budgeting : a journey to advanced management systems », *Management Accounting Research*, 6, pp. 253-265.

Burns T., Stalker G.M. (1961), *The management of innovation*, London: Tavistock Institute.

Chapman C.S. (1997), « Reflections on a contingent view of accounting », *Accounting, Organizations and Society*, 22, pp. 189-205.

Chenhall R. H., Langfield-Smith K. (1998a), « Adoption and benefits of management accounting practices: an Australian study », *Management Accounting Research*, 9, pp. 1-19.

Chenhall R. H., Langfield-Smith K. (1998b), « The relationship between strategic priorities, management techniques and management accounting: an empirical investigation using a systems approach », *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 23, N°3, pp. 243-264.

Churchill N.C. (1984), « Budget choice: Planning versus control », *Harvard Business Review*, Vol. 62, n° 4, July-August, pp. 150-164.

Daft R.L., Macintosh N. B. (1978), « A new approach to design and use of management information », *California Management Review*, 21, pp. 82-92.

Dent J. F. (1990), « Strategy, Organization and Control: Some Possibilities for Accounting Research », *Accounting, Organizations and Society*, pp. 3-24.

Deschamps P-M. (1997), « Le budget, piège à cadres », *L'Expansion*, n°558, octobre, pp. 153-155.

DFCG (1994), *Les Directeurs financiers et la procédure budgétaire : faut-il tuer le budget?*, DFCG-KPMG, IFOP.

Ekholm B-G., Wallin J. (2000), « Is the annual budget really dead ? », *The European Accounting Review*, 9 : 4, pp. 519-539.

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

Fisher J. (1995), « Contingency-based research on management control systems: categorization by level of complexity », *Journal of Accounting Literature*, Vol 14, pp. 24-53.

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

Fortin J., Manfron A. and Vézina M. (1999), *Pratiques de contrôle budgétaire*, Guérin, Montréal.

Gervais M. (2000), *Contrôle de gestion*, Economica, 7^e édition, Paris.

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

Gordon L. A. et Miller D. (1976), « A contingency Framework for the Design of Accounting Informations Systems », *Accounting, Organizations and Society*, pp. 59-70.

Gordon L. A., Larcker D. F., Tuggle F. D. (1978), « Strategic Design Processes and the Design of Accounting Information Systems: Conceptual Linkages », *Accounting, Organizations and Society*, pp. 203-213.

Govindarajan V. (1984), « Appropriateness of accounting data in performance evaluation : an empirical investigation of environmental uncertainty as an intervening variable », *Accounting, Organizations and Society*, 9, pp. 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*, pp. 828-853.

Govindarajan V., Gupta A.K. (1985), « Linking control systems to business unit strategy : impact on performance », *Accounting, Organizations and Society*, 10, pp. 51-66.

Guizani C., Brunhes-Faure M. (2002), « De la construction budgétaire au pilotage de la performance », *Revue Echanges*, n° 191, Août-Septembre, pp. 48-51.

Gupta A. K. (1987), « SBU Strategies, Corporate-SBU, and SBU Effectiveness in Strategy Implementation », *Academy of Management Journal*, pp. 477-500.

Gupta A. K., Govindarajan V. (1984), « Business Unit strategy, managerial characteristics and business unit effectiveness at strategy implementation », *Academy of Management Journal*, 27, pp. 25-41.

Hartmann F. G. H. (2000), « The appropriateness of RAPM: toward the further development of theory », *Accounting, Organizations and Society*, 25, pp. 451-482.

Hofstede G. (1967), *The game of budget control*, Assen : Van Gorcum.

Hope J., Fraser R. (1997), « Beyond budgeting breaking through the barrier to the third wave », *Management Accounting*, december, pp. 20-23.

Hope J., Fraser R. (2000), « Beyond Budgeting », *Strategic Finance*, October, pp. 30-35.

Hope J., Fraser R. (2003), « Who needs budgets? », *Harvard Business Review*, Vol. 81, n° 2, February, pp. 108-115.

Hopwood A. (1974), *Accounting and Human Behavior*, Prentice Hall, New Jersey.

Jordan H. (1998), *Planification et contrôle de gestion en France en 1998*, Cahier de recherche HEC, Jouy-en-Josas, France.

Jensen M. C. (2001), « Corporate Budgeting is broken: let's Fix it », *Harvard Business Review*, November, pp. 95-101.

Kennedy A., Dugdale D. (1999), « Getting the most from budgeting », *Management Accounting*, February, pp. 22-24.

Langfield-Smith K. (1997), « Management Control Systems and Strategy: a critical review », *Accounting, Organizations and Society*, 22, pp. 207-232.

Lawrence P. R., Lorsch J. W. (1967), *Organization and Environment: Managing Differentiation and Integration*, Cambridge, Mass., Harvard Business School.

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

Merchant K. A. (1981), « The Design of the Corporate Budgeting System: Influences on Managerial Behavior and Performance », *The Accounting Review*, Vol. LVI, N°4, October, pp. 813-829.

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

Merchant K. A. (1985), « Budgeting and the propensity to create budget slack », *Accounting, Organizations and Society*, 10, pp. 201-210.

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

Miles R.E., Snow C.C., *Organizational Strategy, Structure and Process*, McGraw-Hill, 1978.

Miller D., Friesen P.H., « Archetypes of Strategy Formulation », *Management Science*, 1978, pp. 921-933.

Miller D., Friesen P.H., *Organizations : A Quantum View*, Englewood Cliffs, NJ : Prentice-Hall, 1984.

Neumann B.R. (2001), « Streamline Budgeting in the New Millenium », *Strategic Finance*, pp. 45-49.

Newing R. (1994a), « Out with the Old, In with the New », *Accountancy*, July, pp. 49-50.

Newing R. (1994b), « Advanced budgeting requires an advanced management system », *Management Accounting (U.K.)*, December, pp. 28-29.

Otley D. T. (1978), « Budget use and managerial performance », *Journal of Accounting Research*, 16, pp. 122-149.

Otley D. T. (1980), « The contingency theory of management accounting: achievement and prognosis », *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 5, n° 4, pp. 413-428.

Perrow C. (1967), « A framework for comparative organizational analysis », *American Sociological Review*, 32, pp. 194-208.

Perrow C. (1970), *Organizational analysis: a sociological view*, London: Tavistock.

Prendergast P. (2000), « Budgets hit back », *Management Accounting*, January, pp. 14-16.

Porter M. E., *Competitive Strategy : Techniques for Analyzing Industries and Competitors*, New-York : Free Press, 1980.

Porter M. E., *Competitive Advantage : Creating and Sustaining Superior Performance*, New-York : Free Press, 1985.

Pugh D. S., Hickson D. J., Hinings C. R., Turner C. (1969), « The Context of Organization Structure », *Administrative Science Quarterly*, March, pp. 91-114.

Pyhrr P. (1973), *Zero-Base Budgeting: a practical management tool for evaluating expenses*, John Wiley & Sons, New York.

Samuel S. (2002), « L'explication de la diversité des pratiques budgétaires : une approche contingente », *Communication présentée au XXIII ème Congrès de l'Association Française de Comptabilité*, Toulouse, Mai 2002.

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

Sathe V. (1975), « Contingency Theories of Organizational Structure », in J. L. Livingstone ed., *Managerial Accounting: The Behavioral Foundations* (Grid, 1975), pp. 51-63.

Schmidt J. A. (1992), « Is it time to replace traditional budgeting ? », *Journal of Accountancy*, october, pp. 103-107.

Shank J. K. (1989), « Strategic Management Accounting: New Wine, or Just New Bottles », *Journal of Management Accounting Research*, fall, pp. 47-65.

Shank J. K., Govindarajan V., Spiegel E., *Strategic Cost Analysis : a case study*, Irwin, 1989.

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

Simons R. (1990), « The role of management control systems in creating competitive advantage: new perspectives », *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 15, N°1/2, pp. 127-143.

Stedry A. C. (1960), *Budget Control and Cost Behavior*, Prentice Hall Inc.

Thompson J.D. (1967), *Organizations in action. Social science base of administrative theory*, New-York: McGraw-Hill.

Waterhouse J. H., Tiessen P. (1978), « A contingency framework for management accounting research », *Accounting, Organizations and Society*, 3, pp. 65-76.

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

Woodward J. (1965), *Industrial Organization: theory and practice*, London: Oxford University Press.

Zrihen R. (2002), « Les rôles informels du contrôle budgétaire », *thèse de Sciences de Gestion, Université de Paris-Dauphine*.

Annexe : Tableaux des résultats des traitements statistiques des questionnaires

Tableau 1 : Résultats sur les critiques (items de la question "les critiques ci-dessous peuvent s'appliquer aux budgets tels qu'ils sont élaborés et utilisés dans votre entreprise")

Variables :	Items retenus :	moyenne (μ)	écart- type (s)	Composantes Principales et coefficients a associés			
				NONSTRAT a = 0,81	BUROCRA a = 0,50	ELABORA a = 0,62	HISTORIQ –
RIGID19	Constituent un facteur de rigidité	2,93	1,48	,766	,024	-,081	,139
FREQUE19	Leur fréquence n'est pas adaptée à notre activité	2,11	1,27	,695	,014	-,171	-,186
CLOISO19	Renforcent les cloisonnements entre les services	2,24	1,43	,714	,296	-,107	-,384
INCAPA19	Sont incapables d'anticiper les changements dans l'environnement	2,91	1,46	,577	,201	,263	,325
EMPECH19	Empêchent la créativité et l'innovation	2,28	1,47	,792	-,064	,014	,054
INCOHE19	Ne sont pas cohérents avec les objectifs stratégiques	1,93	1,23	,598	-,216	-,041	,272
ACQUIS19	Incitent à des logiques de reconduction avec conservation des acquis	3,70	1,84	,302	,462	,125	-,058
RITUEL19	Représentent un rituel annuel	4,57	1,86	-,228	,629	,028	,383
CLIMAT19	Instaurent un climat de surveillance et de pression	3,89	1,84	,002	,804	-,198	-,107
TEMPS19	Consomment trop de temps	4,02	1,84	,180	-,243	-,806	-,096
PRÉVIS19	Reposent sur des prévisions incertaines	3,80	1,47	,026	,215	-,761	,059
COURT19	Sont trop orientés à court terme	3,61	1,70	-,069	,202	-,545	,507
RETROV19	Conduisent à une gestion "au rétroviseur"	2,23	1,34	,214	-,031	-,026	,748
<i>CRITIQ</i>	<i>Score global de critique: moyenne de tous les items</i>	<i>3,10</i>	<i>0,77</i>				

Tableau 2 : Résultats sur l'incertitude (items sur l'incertitude et composantes principales)

Variables :	Items de la question "dans votre secteur d'activité, les éléments suivants sont difficiles à prévoir" :	μ	s	Composantes Principales et coefficients a associés		
				INCENVIR	INCMARKE	INCPDT
				a = 0,70	a = 0,60	a = 0,65
DISPO22	La disponibilité des matières premières	3,20	2,00	,720	,152	,069
REGLEM22	La réglementation	3,76	1,94	,754	-,116	,257
SYNDIC22	Les actions syndicales	3,63	1,62	,794	-,047	-,234
DEMAND22	La demande	4,61	1,75	-,148	,860	-,059
CONCUR22	Les actions de la concurrence	4,33	1,43	,154	,801	,048
ATTENT22	Les attentes des clients par rapport aux produits et aux services	3,36	1,42	-,061	,070	,854
TECHNO22	L'évolution des technologies de production	2,95	1,55	,066	-,085	,828
INCERTI	Score global d'incertitude : moyenne de tous les items	3,70	0,83			

(*) et (**) Corrélations non paramétrique – Rho de Spearman, avec (*) : corrélation significative au niveau $p < 0,05$ et (**) : corrélation significative au niveau $p < 0,01$.

Tableau 3 : Résultats sur la stratégie (items sur la stratégie et composantes principales)

Variables :	Items de la question "au cours des trois dernières années, les priorités stratégiques de votre entité ont été les suivantes" :	μ	s	Composantes Principales et coefficients a associés		
				QUALISER	COUTS	PRODUIT
				a = 0,78	a = 0,53	a = 0,64
QUALIT21	Fournir des produits d'excellente qualité	5,69	1,41	,624	-,216	-,101
DELAIS21	Offrir des délais de livraison très courts	4,21	2,04	,900	,163	-,099
SAV21	Offrir un service après-vente de qualité	4,75	2,08	,795	-,236	-,097
DISPO21	Assurer une disponibilité permanente des produits	5,56	1,71	,639	,199	,131
COUTS21	Avoir de faibles coûts de production	5,70	1,42	,074	,517	,088
PRIXBA21	Avoir des prix bas	3,32	1,84	-,073	,856	-,045
PRODUI21	Fournir des produits ayant des caractéristiques uniques	4,11	1,97	,079	-,288	-,703
NOUVEA21	Apporter des changements aux produits et introduire de nouveaux produits rapidement	5,03	1,59	,123	-,207	-,686
RAPID21	Modifier rapidement les volumes et/ou le mix produit	4,59	1,92	-,047	,503	-,829

(*) Corrélations non paramétrique – Rho de Spearman, avec corrélation significative au niveau $p < 0,05$.

Tableau 5 : Corrélations entre variables de critiques et variables de contingence (taille, cotation en bourse, stratégie, incertitude)

	Variables de taille		Cotation en bourse (1)	Items de l'axe QUALISER				Items de l'axe COUTS		Items de l'axe PRODUIT			Items de l'axe INCENVIR			Items de l'axe INCMARKE		Items de l'axe INCPDT	
	Chiffre d'affaires	Effectif		QUALIT21	DELAIS21	SAV21	DISPO21	COUTS21	PRIXBAS21	PRODUIT21	NOUVEA21	RAPID21	DISPO22	RELEM22	SYNDIC22	DEMAND22	CONCUR22	ATTENT22	TECHNO22
RIGID19	,146	,078	,623	,011	,056	,245	,063	-,139	,119	,452**	,283	-,053	,457**	,433**	,326*	,085	,123	,293	,451**
FREQUE19	,101	,191	,441	-,047	,059	,159	-,037	-,312*	,267	,316	,048	-,115	,468**	,366*	,314*	-,063	-,053	,397**	,572**
CLOISO19	,087	,054	,922	,051	,251	,378*	-,020	-,236	,094	,296	,155	,040	,364*	,269	,278	,149	,177	,181	,472**
INCAPA19	-,193	-,264	,666	-,335*	-,113	-,228	-,103	-,468**	,115	,201	,328*	-,032	,289	,219	,137	,041	-,106	,482**	,484**
EMPECH19	-,062	-,063	,181	-,198	-,105	,076	,102	-,303*	,065	,433**	-,069	-,162	,526**	,344*	,119	,014	,170	,422**	,554**
INCOHE19	-,157	-,181	,594	,023	,095	,133	,050	-,341*	,074	,425**	,127	,007	,447**	,277	,063	,172	,344*	,378*	,574**
ACQUIS19	,007	-,102	,867	,032	-,184	,004	-,075	,056	,446**	,169	,023	,074	,271	,323*	,173	-,045	,147	-,019	,156
RITUEL19	-,071	-,298*	,651	,117	,081	-,071	,165	,166	-,020	,114	,159	,349*	,059	,006	,031	-,168	-,331*	-,164	-,087
CLIMAT19	-,044	,074	,349	-,242	-,025	-,116	-,087	,029	-,003	,087	,072	,204	,016	,033	,079	,097	-,122	,062	-,003
TEMPS19	,115	,279	,015*	,210	,271	,435*	,142	,135	,041	,009	,095	,281	,030	-,090	,275	,165	,265	-,140	-,036
PRÉVIS19	,121	,223	,016*	,026	,009	-,015	-,376*	,292	,192	-,113	,107	,285	,086	,020	,169	,338*	,186	,018	-,014
COURT19	-,325*	-,294	,537	-,016	,032	-,137	-,190	-,014	,156	,067	,236	,422**	,241	,036	,149	,225	-,102	-,080	-,045
RETROV19	-,174	-,120	,014*	-,068	-,162	,012	-,245	-,088	,058	,477**	,065	,073	,673**	,199	,097	,118	,045	,139	,230
CRITIQ	-,032	-,047	,093	-,093	-,003	,096	-,161	,008	,276	,351*	,220	,216	,513**	,287	,278	,238	,093	,166	,358*

Corrélations Rho de Spearman (sauf pour la variable « cotation en bourse »), avec corrélation significative au niveau (test unilatéral) : (*) : $p < 0,05$ (**) : $p < 0,01$.

(1) Test de Mann-Whitney pour la variable « cotation en bourse », avec (*) : signification asymptotique au niveau $p < 0,05$.