



HAL
open science

FACTEURS INFLUENCANT L'IMPORTANCE DE LA GESTION BUDGETAIRE AU SEIN DU CONTROLE ORGANISATIONNEL

Isabelle Gignon-Marconnet

► **To cite this version:**

Isabelle Gignon-Marconnet. FACTEURS INFLUENCANT L'IMPORTANCE DE LA GESTION BUDGETAIRE AU SEIN DU CONTROLE ORGANISATIONNEL. Mesure, évaluation, notation – les comptabilités de la société du calcul, May 2014, Lille, France. pp.cd-rom. hal-01899194

HAL Id: hal-01899194

<https://hal.science/hal-01899194>

Submitted on 24 Oct 2018

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

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

FACTEURS INFLUENCANT L'IMPORTANCE DE LA GESTION BUDGETAIRE AU SEIN DU CONTROLE ORGANISATIONNEL

Isabelle GIGNON-MARCONNET

Résumé : Cet article cherche à analyser les degrés divers de centralité de la gestion budgétaire (GB) au sein du contrôle organisationnel. La centralité renvoie à l'importance relative de la GB (son utilité, en termes de rôles, comparée à celle des autres dispositifs de contrôle à l'œuvre) et à l'articulation de la GB avec les autres dispositifs de contrôle. Sur la base de 24 entretiens avec des responsables financiers ou du contrôle de gestion, nous proposons une typologie des niveaux de centralité budgétaire et identifions des facteurs d'influence sur le niveau de centralité. Il apparaît notamment que la centralité et l'utilité de la GB ne vont pas systématiquement de pair et qu'une utilisation traditionnelle de la GB comme dispositif de strict contrôle des résultats financiers tend à nuire à son niveau de centralité lorsque d'autres dispositifs de contrôle sont à l'œuvre.

Mots-clés : Budgets, Contrôle organisationnel, Centralité budgétaire.

Abstract: This paper aims to analyze the diversity of centrality levels of budgets for organizational control. Centrality refers to the relative importance of budgets (their utility, with regards to their roles, compared to those of other management control means) and to the articulation of budgets with other management control means. On the basis of 24 interviews of chief financial or management control officers, we propose a typology of centrality levels of budgets and we identify factors that influence them. In particular, it appears that centrality and utility don't always go together and that a traditional use of budgets as means to strictly control financial results tends to harm centrality level of budgets when other control mechanisms exist.

Key-words: Budgets, Organizational Control; Budgets Centrality

Introduction

La gestion budgétaire (GB¹) est utilisée dans presque toutes les entreprises françaises (Bescos et Cauvin, 2003 ; Sponem, 2004 ; N'Guyen et de Laigue, 2010). Pour autant, la diversité des entreprises qui l'utilisent suggère qu'elle ne peut pas avoir la même importance ni les mêmes fonctions pour toutes les entreprises. En fait, le terme « gestion budgétaire » est générique, car la GB est éminemment plurielle, dans ses rôles et dans ses pratiques. Ainsi, la littérature montre que l'éventail des rôles potentiels de la GB est très large et que les rôles qu'elle assure varient beaucoup d'une organisation à l'autre (Berland, 1999a ; Simons, 1990, 1995 ; Sponem, 2004 ; Sponem et Lambert, 2010) : elle peut être utilisée de manière relativement minimaliste ou au contraire constituer un dispositif essentiel du contrôle organisationnel. Ainsi, l'utilisation quasi-généralisée de la GB est favorisée par son caractère multiforme, qui lui permet de s'insérer dans des configurations de contrôle également multiples, mais à des titres et des niveaux d'importance différents. La question des degrés divers d'utilité et d'importance de la GB constitue le cœur de notre problématique qui vise à analyser et contribuer à expliquer l'importance variable de la GB au sein du contrôle organisationnel.

¹ L'abréviation GB sera systématiquement utilisée dans la suite de ce document pour désigner la gestion budgétaire.

Cette problématique amène à étudier la GB comme une composante parmi d'autres du contrôle organisationnel, confrontée à d'autres dispositifs susceptibles de la concurrencer ou au contraire de la renforcer dans l'exercice de ses rôles ou encore de remplir d'autres rôles qu'elle. Nous introduisons dans cet article le concept de centralité d'un dispositif de contrôle : un dispositif de contrôle peut être considéré comme central si, de tous les dispositifs de contrôle à l'œuvre, c'est celui qui revêt le plus d'importance pour l'organisation et/ou qu'il constitue le point de convergence ou de départ de nombreux autres dispositifs de contrôle. Nous considérons donc que le niveau de centralité de la GB au sein du contrôle organisationnel dépend de son importance relative (i.e. son utilité au regard de ses rôles par comparaison avec l'utilité des autres dispositifs à l'œuvre), elle-même susceptible d'être conditionnée par les relations de la GB avec ces autres dispositifs, en termes de rôles (interférence sur les rôles) ou en termes de production de données (articulation des données).

Notre approche suit la préconisation de plusieurs auteurs (Abernethy et Chua, 1996 ; Chenhall, 2003 ; Dermer, 1988 ; Flamholtz, 1983, et al.1985 ; Otley, 1980 ; Otley et Berry, 1980) qui appellent à ne pas étudier un dispositif de contrôle particulier de manière isolée mais située dans l'ensemble plus large du contrôle organisationnel. Par ailleurs, à l'instar de plusieurs chercheurs (Ferreira et Otley, 1999 ; Malmi et Brown, 2008 ; Otley, 1980), nous considérons le contrôle organisationnel comme un *package* plus que comme un système, c'est-à-dire comme un ensemble de dispositifs de contrôle « *couplés de manière « lâche* » [...] souvent conçus et mis en œuvre par des personnes différentes, dans différentes parties de l'organisation et à des moments différents » (Ferreira et Otley, 2009, p 276)².

Les différentes composantes du contrôle organisationnel et les relations entre elles ont déjà été largement étudiées et depuis longtemps (pour ne citer que les recherches les plus connues : Merchant, 1982 ; Mintzberg, 1979, 1983 ; Ouchi, 1977, 1979). Ces recherches ont été complétées plus récemment par les travaux de Simons (1994, 1995, 2000). En revanche, beaucoup plus rares sont les recherches portant sur la place comparative de la GB dans le contrôle organisationnel ; seules quelques études récentes s'interrogent sur la concurrence ou au contraire la complémentarité de la GB avec d'autres outils de contrôle de gestion, principalement le *balanced scorecard* ou le tableau de bord (Choffel et Meyssonier, 2005 ; Germain, 2006, 2009 ; Komarev, 2007) et les *rolling forecasts* (Berland, 2004 ; Ekholm et Wallin, 2000 ; Komarev, 2007, Sivabalan et al. 2009). Mais, outre que leurs résultats ne sont pas toujours convergents, elles ne comparent la GB qu'à un ou deux autres dispositifs, qui plus est relevant uniquement du contrôle des résultats. Or, les potentialités de la GB pour le contrôle organisationnel ne concernent pas que le contrôle des résultats : la GB peut aussi être un vecteur de culture (Dent, 1991 ; Mundy, 2010) ou encore servir de dispositif d'apprentissage organisationnel et d'émergence de la stratégie si elle utilisée de manière interactive (Simons). La capacité de la GB à servir d'autres modes de contrôle que le contrôle des résultats la confronte donc à un éventail beaucoup plus large de dispositifs de contrôle que les tableaux de bord, *balanced scorecards* et *rolling forecasts*.

Cet article présente les résultats d'une étude réalisée sous forme d'entretiens auprès de 24 responsables financiers ou du contrôle de gestion de subdivisions françaises d'entités plus larges. L'étude comporte trois volets principaux : 1) les processus et rôles budgétaires, 2) la

² La notion de système supposerait au contraire que les dispositifs de contrôle soient non seulement interdépendants mais aient aussi été conçus et organisés de manière rationnelle en tenant compte de ces interdépendances (Grabner et Moers, 2013).

nature des autres dispositifs de contrôle à l'œuvre, 3) l'importance de la GB par rapport à ces autres dispositifs et ses relations avec eux. Les trois volets sont abordés à deux niveaux d'analyse, en interne à la subdivision et dans sa relation au niveau N+1 (groupe ou entreprise), ce qui amène en fait à analyser 48 processus budgétaires et configurations de contrôle. Le premier volet permet de déterminer le niveau d'utilité de la GB pour chaque subdivision et aux deux niveaux d'analyse. Les deuxième et troisième volets permettent d'identifier les dispositifs de contrôle perçus comme fréquemment plus importants que la GB pour le contrôle organisationnel ou fréquemment en relation avec elle (concurrence ou renforcement sur les rôles, articulation pour la production de données) et ce, toujours aux deux niveaux d'analyse. Ils permettent ainsi d'apprécier le niveau de centralité de la GB.

Le croisement des niveaux d'utilité (nombre et intensité des rôles budgétaires) et de centralité de la GB (existence ou pas d'autres dispositifs plus importants) permet de dégager une matrice présentant 6 places budgétaires dans le contrôle organisationnel. Cette analyse met notamment en lumière que l'utilité et la centralité de la GB ne vont pas toujours de pair.

L'étude permet également d'identifier les principaux dispositifs de contrôle influents sur le niveau de centralité de la GB et de les classer en deux catégories : ceux dont l'existence compromet systématiquement la centralité de la GB et ceux dont l'importance par rapport à la GB dépend des pratiques budgétaires.

Enfin, l'étude suggère que deux grands facteurs conditionnent fortement la possibilité pour la GB d'être centrale : la culture organisationnelle et les pratiques budgétaires. En effet, face à une culture contraire, la GB ne peut pas être centrale. Ce constat n'est pas nouveau (Flamholtz, 1983). Cependant, notre étude montre que la culture ne conditionne que le potentiel de centralité de la GB, car c'est le type de processus budgétaire qui permet de concrétiser ce potentiel face à d'autres dispositifs formels de contrôle. Plus précisément, les pratiques budgétaires qui favorisent la centralité sont une utilisation peu diagnostique de la GB ainsi qu'un caractère intégrateur ou préalable par rapport à d'autres dispositifs de contrôle. Ces analyses contribuent à expliquer les 6 places budgétaires précédemment dégagées et permettent d'en proposer une typologie.

Nous fournissons d'abord les définitions que nous avons retenues pour les principaux concepts mobilisés dans notre étude (section 1). Nous présentons ensuite les recherches qui ont le plus orienté notre étude (section 2), puis notre méthodologie d'enquête (section 3). La quatrième section est consacrée aux résultats de l'étude.

1. Définitions

1.1. Gestion budgétaire et pratiques budgétaires

Nous désignons sous le terme de « gestion budgétaire » l'ensemble du dispositif de gestion prévisionnelle à court terme (généralement un an) s'appuyant sur la structure de l'entreprise (organisation en centres de responsabilité, par projets ou autre) pour traduire sous une forme au minimum monétaire l'activité prévue afin de satisfaire les objectifs généraux de l'entreprise (que ceux-ci aient été ou pas précisés dans le cadre d'une planification à plus long terme). Ce dispositif comporte au moins deux sous-processus : celui de budgétisation (élaboration des budgets) et celui de suivi

budgétaire³ (analyse des écarts entre les réalisations et les budgets). A ces deux sous-processus s'ajoute désormais fréquemment un troisième sous-processus qui consiste à produire en cours d'année de nouvelles prévisions de ce qu'il est souhaité ou probable d'obtenir comme résultats à court terme⁴ et correspondant, selon des spécificités non détaillées ici, à des révisions, ou des re-prévisions ou des budgets flexibles ou encore des *rolling forecasts*.

Par ailleurs, à l'instar de Sponem (2004), nous emploierons le terme « pratiques budgétaires » et celui de « processus budgétaire » comme des synonymes pour désigner la manière de construire et d'utiliser les budgets, qui varie beaucoup d'une organisation à l'autre.

1.2. Contrôle organisationnel et types de mécanismes de contrôle

A la suite d'auteurs tels qu'Abernethy et Chua (1996), Flamholtz (1983), Malmi et Brown (2008), Ouchi (1979), nous considérons le contrôle organisationnel comme un ensemble de mécanismes de contrôle mis en œuvre par le management pour influencer les comportements des salariés dans le sens des objectifs organisationnels (dans la vision qu'en a la coalition dominante assimilée au top-management).

Signalons que cette conception managériale du contrôle n'est pas antinomique avec le fait de considérer le contrôle organisationnel comme un « *package* » plus que comme un système. En effet, outre le fait que les différents mécanismes de contrôle à l'œuvre ont souvent été mis en place à des périodes et par des dirigeants différents, les dirigeants en place qui chercheraient à en accroître la cohérence n'ont pas obligatoirement, dans leurs choix de mécanismes de contrôle, une totale clairvoyance et n'échappent pas au principe de rationalité limitée.

Quant à la terminologie sur les différents types de mécanismes de contrôle, nous nous sommes inspirée en partie de Chiapello (1996) pour choisir de parler de :

- modes de contrôle : lorsqu'il s'agit de caractériser un mécanisme de contrôle par son objet (actions, résultats, culture, stratégies, etc.) ;
- vecteur de contrôle : lorsqu'il s'agit d'un processus ou d'un mécanisme générique utilisé pour véhiculer, exercer le contrôle (par exemple, contrôle par le marché, contrôle de gestion, contrôle par les valeurs, contrôle par les règles-procédures, etc.) ;
- dispositif de contrôle : pour les composantes (formelles ou informelles) d'un vecteur de contrôle ; par exemple, la GB est un dispositif de contrôle relevant du vecteur de contrôle « contrôle de gestion ».

2. Revue de littérature

Nous présentons ici les principales recherches mobilisées à l'égard des trois dimensions de notre problématique : les rôles budgétaires, les composantes du contrôle organisationnel et les relations entre la GB et les mécanismes de contrôle.

³ Nous préférons le terme « suivi budgétaire » à celui de « contrôle budgétaire » car ce dernier peut prêter à confusion ; en effet, selon les auteurs, il peut désigner la seule comparaison des réalisations avec les budgets ou l'ensemble du processus budgétaire.

⁴ Des quatre modalités de réexamen des budgets, seules les *rolling forecasts* n'ont pas pour horizon la fin de l'exercice comptable.

2.1. Les rôles budgétaires

La littérature fournit de nombreuses listes des rôles budgétaires ; nous proposons dans le tableau 1 ci-après un résumé de quelques-unes. Il permet de constater que, bien que certains rôles soient souvent mentionnés, il n'y a pas deux publications qui en donnent la même liste. Nous tentons cependant de réaliser un panorama des rôles budgétaires d'après la littérature.

2.1.1. La prévision financière

La prévision financière correspond au concept anglo-saxon de *forecasting* (Bunce et al, 1995 ; Hofstede, 1967 ; Lyne, 1988) ou encore d'anticipation financière que Berland (1999a, p 228) définit en ces termes : « *les chiffres du budget représentent alors la performance moyenne attendue des activités de l'entreprise* ».

2.1.2. La communication financière externe

Les prévisions budgétaires constituent aussi la base de communication financière vis-à-vis des parties prenantes (Sponem, 2004 ; Ekholm et Wallin, 2000). D'après Ekholm et Wallin, ce rôle pourrait être un de ceux les plus appelés à se développer.

2.1.3. La communication et la déclinaison de la stratégie

Les budgets sont depuis longtemps présentés comme la traduction à court-terme des objectifs stratégiques et des moyens nécessaires à leur atteinte (Barret et Fraser, 1978 ; Bouquin, 1998 ; Otley, 1977 ; Samuelson, 1986 ; Schiff et Lewin, 1970) et/ou comme un moyen de communiquer sur ces objectifs (Bunce et al 1995 ; Hansen et Van der Stede, 2004 ; Lyne, 1998). Simons (1995, 2000, entre autres) n'attribue ce rôle à la GB qu'en cas d'utilisation diagnostique ; en effet, selon lui, les systèmes de contrôle diagnostique sont les systèmes de *feedback* formels utilisés par les dirigeants pour piloter-surveiller les résultats organisationnels et corriger les déviations par rapport à des standards de performance portant sur les variables critiques de performance⁵ ; les subordonnés sont évalués sur le respect de ces standards, en contrepartie de la délégation qui leur est accordée sur les actions à mener pour les atteindre. Ces systèmes sont conçus pour déployer une stratégie déjà arrêtée et permettre à la hiérarchie de pratiquer une gestion par exception. Simons (1995, p 61) considère que les budgets constituent les exemples les plus typiques de ces systèmes, tout en mentionnant que d'autres dispositifs de gestion peuvent être utilisés de manière diagnostique. Nous rattachons également au rôle de déclinaison de la stratégie celui d'intégration ou de coordination *ex ante* des subdivisions sur leurs niveaux d'activité (Barret et Fraser, 1978 ; Drury, 1986 ; Lyne, 1988 ; Otley, 1977 ; Samuelson, 1986).

2.1.4. L'émergence de la stratégie

Mintzberg (1994a) a formalisé le concept de stratégie émergente. Il a en effet constaté que la stratégie réalisée correspond rarement à la stratégie intentionnelle dans son intégralité ; ce décalage traduit une capacité d'adaptation de l'organisation face à des éléments imprévus ou à une relative inadaptation de la stratégie formulée par un management éloigné du terrain. Ce

⁵ Ces variables-critiques correspondent à ce qui est aussi plus couramment appelé facteurs-clés de succès de la stratégie (Simons, 1995, p 63)

Tableau 1 : Rôles de la GB d'après la littérature

Auteurs	Rôles du budget
Hofstede (1967)	Autorisation de dépenses, prévision (sur éléments hors contrôle), planification-coordination, standard pour la mesure de performance
Barret et Fraser (1978)	Importants : planifier, motiver, évaluer ; moins importants : coordonner, éduquer
Samuelson (1986)	Planification (planification, coordination, ajustement sur la base des écarts), contrôle des responsabilités (détermination d'objectifs financiers, mesures de performance), influencer les comportements (inciter à la décision sur des critères financiers, former à la culture financière), rôles passifs (budget comme rituel, habitude ou usage)
Lyne (1988)	Forts : prévision du futur, aide à la maximisation du profit, outil d'évaluation de la performance, maîtrise de la performance par le calcul et l'analyse des écarts ; plus faibles : moyen de communication pour le management, motivation des salariés à faire mieux, moyen de calcul des récompenses
Simons (1990, 1991, 1994, 1995, 2000)	2 rôles par rapport à la stratégie dépendant de 2 types d'utilisation de la GB : déclinaison de la stratégie avec une utilisation diagnostique et émergence de la stratégie avec une utilisation interactive
Bunce, Fraser, Woodcock (1995)	Par ordre décroissant : prévision financière, contrôle des coûts, gestion du cash-flow, allocation des ressources, fixation d'objectifs, communication des plans, planification des ressources, pilotage de l'entreprise, évaluation des performances, visibilité, élaboration de prix de cession, fixation des objectifs personnels, calcul de coûts standards
Berland (1999b)	3 groupes de rôles associés à 3 types de contrôle : prévision-planification (=> prévision, autorisation de dépenses, évaluation non formalisée), coordination-socialisation (=> coordination, communication, évaluation), évaluation-sanction (=> motivation, engagement, évaluation financière stricte)
Bouquin (1998)	Coordination-communication, gestion prévisionnelle, délégation-motivation
Ekholm et Wallin (2000)	Contrôle et évaluation, planification, <i>empowerment</i> ⁶ , mise en œuvre de la stratégie, motivation des salariés
Hansen et Van der Stede (2004)	D'après des responsables budgétaires : planification opérationnelle, évaluation des performances, communication des buts, émergence de la stratégie ; auteurs signalent d'autres rôles possibles pour le top management (allocation de ressources, autorisation de dépenses)
Sponem (2004)	<u>Analyse de la littérature</u> : 4 groupes de rôles associés à 4 perspectives : perspective contingente de recherche d'efficacité et d'efficience (=> coordination, contrôle, pilotage, déclinaison de la stratégie, convergence des buts), perspective néo-institutionnelle de légitimation pour obtenir des ressources (=> mythe de rationalité), perspective marxiste où la main d'œuvre est subordonnée aux objectifs de profit (=> suivre le niveau de profit), perspective foucauldienne de discipline-surveillance (=> découper l'entreprise, observer à distance sans être vu). <u>Pour enquête</u> : piloter les différentes activités, prévoir les besoins financiers, autoriser les dépenses, allouer les ressources, déployer la stratégie, définir les responsabilités et contractualiser les engagements, motiver, évaluer les responsables des managers, communiquer avec les acteurs externes, communiquer entre les différents niveaux hiérarchiques, coordonner les activités, gérer les risques
Zrihen (2002)	5 rôles informels plus ou moins liés : instrument de pouvoir, rituel organisationnel, langage symbolique, mythe rationnel, mécanisme de défense contre l'anxiété.

⁶ Les auteurs définissent le rôle d'*empowerment* comme le fait de constituer une base d'information pour les employés (p. 525)

phénomène se traduit par l'abandon d'une partie de la stratégie intentionnelle, mais aussi par la prise d'initiatives tactiques de la part des opérationnels. Mintzberg a appelé « stratégie émergente » l'ensemble de ces initiatives, qui tendent à présenter une forme de convergence naturelle. Simons (1990, 1991, 1994, 1995, 2000) reprend le concept de stratégie émergente en soulignant l'intérêt pour la direction de la détecter et de s'en inspirer pour former une nouvelle stratégie intentionnelle et ce, d'autant plus si l'organisation se positionne comme innovante ou qu'elle perçoit des incertitudes stratégiques⁷. Simons préconise pour cela le recours par le dirigeant au contrôle interactif, appliqué à un dispositif de gestion particulier de son choix. Un dispositif est utilisé de manière interactive dès lors que le dirigeant s'y implique personnellement et régulièrement en en faisant l'occasion de discussions intenses avec ses subordonnés dans le cadre de réunions. Cette utilisation suppose également d'évaluer les managers de manière subjective et plus sur leurs efforts que sur le respect d'objectifs. Le fait d'utiliser un dispositif de manière interactive permet au dirigeant de centrer l'attention de ses subordonnés et d'engager le dialogue avec eux sur ce qu'il perçoit comme des incertitudes stratégiques et de favoriser ainsi les initiatives et l'apprentissage organisationnel ; ce faisant, il encourage la formation d'une stratégie émergente qu'il peut capter au plus tôt. Simons considère que la GB fait partie des dispositifs pouvant être utilisés de manière interactive.

2.1.5. La mise sous tension des opérationnels

Cet intitulé n'existe pas dans la littérature ; nous le proposons avec la définition suivante : incitation des opérationnels à optimiser leur performance à court-terme (un an généralement). Ce que nous appelons mise sous tension englobe la fonction de pilotage en cours d'année, que Bouquin (1998) définit comme une vigilance dans l'action reposant sur un système d'information qui permet de savoir, au vu des réalisations, s'il faut ajuster les actions. Elle s'en distingue en revanche par le fait qu'elle comporte aussi une dimension de motivation des individus, absente de la fonction de pilotage. Par ailleurs, nous proposons de considérer que la mise sous tension peut s'exprimer de deux manières distinctes, en fonction du type de levier utilisé pour motiver : la responsabilisation sur le respect des objectifs budgétaires et la mise sous tension par l'interaction. Nous rapprochons ces deux leviers des deux utilisations possibles de la GB selon Simons : diagnostique ou interactive.

La responsabilisation sur le respect des objectifs budgétaires : elle repose sur une évaluation des responsables budgétaires sur le respect de leur budget, qui conditionne au moins en partie la rémunération et/ou les promotions. Elle est supposée inciter les responsables budgétaires à enclencher si nécessaire les actions correctives pour respecter leur budget, qui revêt le caractère de « contrat » passé avec la hiérarchie en contrepartie de la délégation accordée. Elle correspond à ce que Simons appelle une utilisation diagnostique de la GB. Le budget comme contrat fixe de performance a donné lieu au volumineux courant de recherche RAPM (*Reliance on Accounting Performance Measures*) qui, suite aux résultats contradictoires d'Hopwood (1972) et d'Otley (1978), s'est intéressé aux effets comportementaux et organisationnels de l'utilisation de critères budgétaires dans l'évaluation de performance des subordonnés. Hartmann (2000) en fournit une revue et souligne le caractère non convergent des études quant aux effets, positifs ou négatifs, d'une évaluation sur des critères budgétaires. En tout état de cause, la responsabilisation sur les objectifs budgétaires cherche à générer une motivation prioritairement extrinsèque, liée au système de récompense qui lui est associé. Si,

⁷ Simons définit les incertitudes stratégiques comme des menaces et des opportunités pouvant invalider la stratégie actuelle.

de plus, le niveau de difficulté des objectifs est exigeant sans être irréaliste (Hopwood, 1972), elle peut aussi générer, d'après la théorie de l'expectance, une motivation intrinsèque (Collins, 1982 ; Gervais, 2000 ; Naro, 1998). Collins (1982) ou Bouquin (1998) expliquent également le caractère intrinsèquement motivant des budgets par la délégation qui y est attachée.

La mise sous tension par la participation budgétaire et l'interaction :

La participation budgétaire est définie par Kenis (1979) ou Shields et Shields (1998) comme le processus par lequel le manager est impliqué dans et a une influence sur son propre budget. Besson et al (2004) soulignent l'intérêt d'élargir le concept en ajoutant à la discussion avec la hiérarchie des seuls budgets la discussion des plans d'action qui les sous-tendent et, en cours d'année, des actions correctives. Cette proposition permet de rapprocher la participation budgétaire d'une utilisation interactive de la GB. De même que le courant RAPM, avec lequel elle partage d'ailleurs quelques études, la participation budgétaire a fait l'objet de très nombreuses recherches sur ses effets positifs et négatifs, mais leurs résultats ne sont pas convergents⁸. Shields et Shields (1998) mettent néanmoins en lumière deux méta-raisons à la participation budgétaire : le partage d'information pour planifier-fixer les buts en environnement incertain ou pour coordonner en cas d'interdépendance des tâches, et la volonté de motiver les subordonnés et développer une attitude positive de leur part en cas d'incertitude de la direction sur leurs tâches. Ce résultat nous conforte dans l'idée d'assimiler une participation budgétaire « élargie » à une utilisation interactive, qui aurait deux rôles : celui d'émergence de la stratégie, identifié par Simons, et celui de mise sous tension, non spécifiquement mentionné par Simons. En effet, plusieurs études éclairent les conditions des effets positifs de la participation sur la mise sous tension : la participation n'améliorerait la performance que si les subordonnés acceptent de livrer à leur hiérarchie des informations opérationnelles et donc, de ne pas profiter de l'asymétrie d'information pour se ménager du *slack* budgétaire⁹ (Parker et Kyj, 2006). Plusieurs raisons peuvent inciter les opérationnels à renoncer à la création du *slack* à l'occasion de la participation budgétaire. Tout d'abord, la participation budgétaire favoriserait l'acceptation des objectifs budgétaires (Hofstede, 1967), voire l'égo-identification du responsable budgétaire à son budget (Collins, 1982), créant ainsi une motivation pour respecter les objectifs (Kenis, 1979) et même une implication affective et une adhésion à l'organisation (Nouri et Parker, 1998). De plus, en s'ouvrant de leurs réalités opérationnelles, les opérationnels peuvent recevoir de leur hiérarchie un support budgétaire adéquat (Nouri et Parker, 1998), ainsi que des idées pour développer de meilleures stratégies (Murray, 1990). Ces effets nous semblent susceptibles d'être encore plus marqués dans le cadre d'une utilisation interactive où les opérationnels ne sont pas évalués sur le respect des objectifs mais sur leurs efforts pour les atteindre (Simons, 1995, p 117). Signalons enfin que Simons (1995) semble implicitement considérer qu'une utilisation interactive permet la fixation d'objectifs plus ambitieux qu'une utilisation diagnostique ; en effet, à propos de la fixation des objectifs avec une utilisation interactive, il mentionne l'ajout d'une marge de manœuvre (« *contingency buffer* », p 120) au niveau de difficulté des objectifs qui permettrait de satisfaire les actionnaires ; inversement, à propos de l'utilisation diagnostique, il préconise de « *fixer des objectifs atteignables dans des circonstances raisonnables* » (p 74).

⁸ Pour une revue de littérature et une analyse des divergences, voir Derfuss (2009) ou Shields et Shields (1998).

⁹ Young (1985, p 831) définit le *slack budgétaire* ainsi : « *sous-estimation par un subordonné de sa capacité productive lorsque lui est donnée la possibilité de choisir le standard sur la base duquel sa performance sera évaluée* ».

2.1.6. La sécurisation des individus

La GB permet de réduire l'ambiguïté de rôle en informant les managers de ce qui est attendu d'eux (Collins, 1982). Cela serait d'autant plus marqué pour les managers se situant à un haut niveau de responsabilité et dans des entreprises promouvant l'*empowerment* (Marginson et Ogden, 2005) : dans ces contextes, les managers s'impliquent fortement dans l'atteinte de leurs objectifs, non par peur de voir leurs compétences remises en cause ni dans l'espoir d'accroître leur rémunération, mais parce que les budgets présentent un caractère structurant qu'ils apprécient d'autant plus qu'ils souffrent de l'ambiguïté attachée à leurs postes. Les documents de suivi budgétaire, en raison de leur caractère formel, impersonnel, univoque et simplificateur, réduisent le sentiment d'ambiguïté alors que les échanges verbaux s'avèrent neutres à cet égard (Marginson, 2006). Les effets positifs de la réduction de l'ambiguïté ne portent pas que sur la satisfaction au travail mais aussi sur la performance car, lorsque les personnes n'ont pas une bonne compréhension de leurs responsabilités, elles hésitent à prendre des décisions et procèdent par essais-erreurs, ce qui se traduit par une moindre performance (Chenhall et Brownell, 1988).

2.1.7. La conformation à des normes ou rites de gestion et la recherche de légitimité

Pour Zrihen (2002), l'utilisation massive de la GB tient à ce qu'elle est devenue une institution, reposant sur trois mythes : celui de la rationalité, celui de la causalité unique et celui de l'instrument. Il souligne que l'efficacité symbolique de la GB repose sur le caractère rituel des réunions budgétaires et sur le langage comptable et financier comme système de représentation et de structuration du réel. L'utilisation de la GB peut dès lors être interprétée dans une perspective néo-institutionnaliste, selon laquelle les organisations se soumettent à des attentes externes institutionnalisées afin d'obtenir soutien et légitimité. La conformation à ces attentes et règles institutionnalisées se traduit donc par un isomorphisme, qui peut être de trois types : coercitif, mimétique, normatif (Di Maggio et Powell, 1983). La thèse d'un isomorphisme budgétaire est soutenue par plusieurs recherches (Arwidi et Samuelson, 1993 ; Berland, 1999a ; Berland et Chiapello, 2004, 2008 ; Samuelson, 1986 ; Sponem, 2004, Sponem et Lambert, 2010).

2.1.8. Un instrument politique et de pouvoir

Ce rôle s'inscrit dans une perspective sociologique de la GB, dont Covaleski et al (2003, p 39) disent que « *la question première est la suivante : comment la GB influence-t-elle la prise de décision et le processus de négociation parmi une pluralité d'intérêts ayant trait à la planification et au contrôle de ressources sociales et organisationnelles ?* ». La GB, en tant que système comptable, peut constituer dans certains contextes une « machine à s'armer » (Burchell et al, 1980). Les historiens foucaaldiens de la comptabilité (par exemple, Hopwood, 1987) considèrent que la comptabilité de gestion évolue afin d'accroître le pouvoir du top management sur les autres niveaux de l'organisation, voire à l'extérieur de l'organisation. Les comptables peuvent aussi être tentés d'accroître les règles budgétaires pour acquérir du pouvoir sur les opérationnels (Parker, 1977). A propos de l'approche foucauldienne, Sponem (2004) mentionne que comptabilité et contrôle de gestion créent un « royaume » de calcul économique qui s'appuie sur un savoir qui se traduit lui-même en un pouvoir (par le contrôle

social et la normalisation des individus) et inversement. Cette conception peut donc être reliée au pouvoir du langage comptable à orienter la culture et les comportements¹⁰.

Concluons cette revue de littérature sur les rôles budgétaires par la présentation de la liste qu'elle nous a permis d'établir pour notre propre étude (cf. tableau 2). Nous spécifions pour chaque rôle le(s) niveau(x) d'analyse concerné(s).

Tableau 2 : Liste des rôles utilisés pour notre étude

Rôles budgétaires	Définitions	Niveau(x) d'analyse	
		Interne	/ niveau N+1
Déclinaison de la stratégie	Fixation d'objectifs budgétaires en lien avec des orientations stratégiques à moyen terme, plus ou moins explicitement énoncées		
Emergence de la stratégie	Alimentation de la réflexion stratégique à moyen terme		
Mise sous tension, 2 modalités d'expression :	Incitation des opérationnels à optimiser leur performance à court terme (un an)		
- utilisation diagnostique	- responsabilisation sur le respect des objectifs budgétaires		
- utilisation interactive	- incitation par la hiérarchie, à travers ses interactions fréquentes et systématiques, à imaginer et mettre en œuvre les actions les plus pertinentes compte-tenu du contexte		
Sécurisation interne	La GB constitue un repère rassurant pour les individus		Appréciation difficile à porter par des subdivisions sur l'intensité de ces rôles pour le niveau N+1
Gestion financière interne	Utilisation des données financières de la GB pour la prise de décisions de gestion financière		
Communication financière externe	Utilisation des données financières de la GB pour communiquer avec les parties prenantes		
Légitimation ¹¹	La GB, considérée comme une norme, est pratiquée principalement pour répondre aux attentes de partenaires externes		

Cette liste ne mentionne pas le rôle politique, sur lequel nous avons considéré que notre méthodologie d'enquête ne permettrait pas d'avoir de retour pertinent. Il n'en reste pas moins que ce rôle représente un argument en faveur de la vision du contrôle organisationnel comme un *package* plus que comme un système conçu de manière rationnelle dans une conception fonctionnaliste. Par ailleurs, trois rôles de cette liste (gestion financière, communication financière, légitimation) ne contribuent pas à orienter les comportements et ne s'inscrivent donc pas dans la conception managériale du contrôle organisationnel que nous avons retenue. Pour autant, on verra que, lorsque la GB ne joue presque aucun rôle managérial, ces trois rôles constituent son principal motif d'utilisation. Enfin, signalons que la GB a évidemment aussi des inconvénients, largement documentés par la littérature. Nous ne les mentionnons pas

¹⁰ Pour une introduction aux implications sociétales de la GB, voir Burchell et al (1980). Pour une revue des rôles non fonctionnalistes de la GB, dont ceux liés aux jeux de pouvoir, voir Baxter et Chua (2003).

¹¹ Nous distinguons le rôle de communication financière de celui de légitimation. En effet, dans le premier, la communication des budgets aux parties prenantes ne constitue qu'un des motifs d'utilisation de la GB alors qu'elle est le seul ou le principal dans le second. Par ailleurs, nous considérons que la communication de données financières par les subdivisions au niveau N+1, dans le cadre du *reporting*, peut être prise en compte pour le rôle de légitimation (s'il constitue le principal motif d'utilisation de la GB par la subdivision), mais pas pour le rôle de communication financière, puisque le *reporting* est une obligation, même lorsque la GB joue d'autres rôles ; nous considérons que, pour une subdivision, le rôle de communication financière est à l'intention que d'autres parties prenantes que le groupe (banques, instances de représentations du personnel, etc.).

parce que, pour notre étude, nous avons seulement besoin d'identifier la nature et l'intensité des rôles budgétaires et qu'en interrogeant sur l'intensité de chaque rôle, nous tenons compte « en creux », en quelque sorte, des inconvénients susceptibles de la limiter.

2.2. Les mécanismes de contrôle

2.2.1. Les principales typologies du contrôle organisationnel

Nous proposons dans le tableau 3 une correspondance entre les typologies les plus connues du contrôle organisationnel : celles d'Anthony (1965, 1988), de Merchant (1982), de Mintzberg (1989), d'Ouchi (1977, 1979, 1980), de Simons (1987, 1990, 1991, 1994, 1995, 2000). Ce tableau est renseigné sur la base des trois types de mécanismes précédemment explicités (modes, vecteurs et dispositifs de contrôle), auxquels nous ajoutons de notre propre chef une classification par grand type de fonction.

Tableau 3 : Correspondances entre les typologies de contrôle les plus connues

Fonction	Mode de contrôle	Vecteur de contrôle	Dispositifs ou outils du contrôle
Surtout pilotage et post-évaluation	Contrôle des actions (<i>Merchant</i>) des tâches, opérationnel (<i>Anthony</i>), des comportements ou inputs (<i>Ouchi</i> , <i>Merchant</i>), des procédés (<i>Mintzberg</i>)	Supervision directe (<i>Mintzberg</i> , <i>Merchant</i>)	Communication informelle (<i>Mintzberg</i>)
		Standardisation des procédés de travail (<i>Mintzberg</i> , <i>Merchant</i>)	Procédures opérationnelles (<i>Mintzberg</i>) + contraintes sur les comportements, administratives, cadrages préventifs (<i>Merchant</i>)
		Contrôle ou audit interne (<i>Simons</i> , <i>Merchant</i> , <i>Anthony</i>)	Règles et codes de conduite (<i>Merchant</i>) sur sécurité (structurelle, des biens, des informations) (<i>Simons</i>) et audit de conformité (<i>Anthony</i>)
Finalisation, pilotage et post-évaluation	Contrôle/standardisation des résultats ou outputs (<i>Ouchi</i> , <i>Merchant</i> , <i>Mintzberg</i>), contrôle diagnostique (<i>Simons</i>)	Utilisation diagnostique d'outils de contrôle : <i>Simons</i> , contrôle de gestion classique (<i>Anthony</i>)	Budget, plan opérationnel (<i>Anthony</i>) + balanced scorecard, prévisions de vente, gestion de projet, dispositif RH, (<i>Simons</i>)
		Contrôle par les mécanismes de marché (<i>Ouchi</i>)	Prix de cession internes (<i>Ouchi</i>)
Surtout finalisation	Contrôle des stratégies (<i>Anthony</i> , <i>Simons</i>)	Processus traditionnel de planification stratégique (<i>Anthony</i>)	
		Fixation de frontières stratégiques : <i>Simons</i>	Taux mini de ROI, de parts de marché, marchés et concurrents interdits (<i>Simons</i>)
		Utilisation interactive d'outils pour l'émergence des stratégies (<i>Simons</i>)	Système de veille économique + les outils pouvant être utilisés de manière diagnostique : <i>Simons</i>
Intériorisation des valeurs	Contrôle de la culture (<i>Simons</i> , <i>Mintzberg</i> , <i>Ouchi</i>)	Ajustement mutuel (<i>Mintzberg</i>)	Communication informelle, relations interpersonnelles
		Affirmation formelle de valeurs et de la mission : beliefs system (<i>Simons</i>),	Crédos, déclarations de missions (<i>Simons</i>)
		Idéologie- standardisation des normes + ajustement mutuel (<i>Mintzberg</i>)	Communication informelle
Importation de savoirs, compétences	Contrôle des caractéristiques du personnel (<i>Merchant</i> , <i>Mintzberg</i>)	Rituel et socialisation (<i>Ouchi</i>)	Rencontres et échanges autour de prétextes (GB comprise)
		Standardisation des qualifications (<i>Mintzberg</i>),	Dispositif RH de recrutement (et de formation)
		Recrutement de compétences non standardisées (<i>Mintzberg</i>)	Dispositif RH de recrutement

2.2.2. Les avantages et inconvénients des principaux modes et vecteurs de contrôle

Au-delà de la simple identification des mécanismes de contrôle, nous avons besoin d'en avoir une compréhension fine pour en apprécier les implications potentielles sur l'importance relative de la GB. Nous proposons donc dans le tableau 4 une synthèse des principaux avantages et inconvénients, d'après la littérature, des différents modes et vecteurs de contrôle. Par rapport aux cinq modes de contrôle identifiés précédemment, Chiapello (1996) en mentionne un autre, le contrôle du contexte affectif¹², que nous rajoutons à partir de ce point.

Tableau 4 : Synthèse des avantages et inconvénients des différents mécanismes de contrôle¹³

Objet du contrôle, vecteurs de contrôle	Avantages	Inconvénients et limites d'utilisation
Contrôle des actions	Sécurisation des individus (Burlaud, 2000)	Suppose la connaissance du processus de transformation (Merchant, 1982 ; Ouchi, 1977) et la reconnaissance de légitimité de la hiérarchie (Ouchi, 1979) Frein à la motivation et à la créativité des individus (Burlaud, 2000 ; Merchant, 1982)
Supervision directe	Equilibre entre initiative individuelle et coordination (Burlaud, 2000)	Coûts d'encadrement trop lourds pour de grandes structures (Mintzberg, 1982)
Standardisation des procédés de travail	Capitalisation des connaissances (Burlaud, 2000) Efficience sur les tâches répétitives et coordination (Burlaud, 2000, Mintzberg, 1979)	Frein à la flexibilité (Burlaud, 2000), à la coordination transversale (Hofstede, 1981) et allongement des délais de réaction (Merchant, 1982) Alourdissement de la technostructure (Mintzberg, 1979)
Règles de contrôle interne	Prévention des risques organisationnels, sécurité (Bouquin, 2010, Simons, 2000)	Lourdeur de la technostructure et caractère procédurier
Contrôle des résultats	Coûts d'encadrement et d'évaluation plus légers qu'avec contrôle des actions (Ouchi, 1979). Efficacité par rapport aux buts à court terme (Ouchi, 1980) Peut motiver les individus (Burlaud, 2000 ; courant RAPM)	Suppose la possibilité de mesurer les résultats (Merchant, 1982, Ouchi, 1977) Risque de comportements opportunistes et d'individualisme (Merchant, 1982 ; courant RAPM)
Utilisation diagnostique d'outils de contrôle, contrôle de gestion	Meilleur compromis quand contrôle de la culture et contrôle par le marché tous deux impossibles (Ouchi, 1979)	Suppose la reconnaissance de la légitimité de la hiérarchie (Ouchi, 1979) Risque de court-termisme, slack excessif (courant RAPM), de déplacement des buts (Merchant, 1982) Inadapté en cas de fortes interdépendances entre entités (Ouchi, 1980)
Contrôle par les mécanismes de marché	Coûts de coordination et d'évaluation encore plus faibles que pour le contrôle bureaucratique des résultats (Ouchi, 1979)	Uniquement si performance financière et peu d'interdépendances (Ouchi, 1980) Risque d'opportunisme encore plus grand (Ouchi, 1980)
Contrôle des stratégies	Efficacité à l'égard des buts organisationnels généraux (Anthony, 1965, 1988) et de la performance financière	Caractère éventuellement illusoire ou factice (Mintzberg, 1994a, 1994b)

¹² D'après Fiol (1999, p 102), la maîtrise des conditions affectives « se traduit par la mise en place de convergence des valeurs communelles pour les ouvriers et les employés, mais à un niveau qui reste faible, et par la préservation de la convergence des résultats individuels ». Ses vecteurs du contrôle sont les facteurs de satisfaction au travail ; ceux-ci peuvent être liés à la qualité des relations individuelles au sein de petits groupes, au charisme de leaders, à l'ambiance de travail.

¹³ Dans le tableau 4, les caractères gras concernent les modes de contrôle et les caractères normaux, les vecteurs de contrôle.

	(Miller et Cardinal, 1994)	
Processus de planification stratégique, plus ou moins descendant	Visibilité. Coordination Utile à la communication interne et externe	Limite les possibilités d'adaptation en environnement incertain, frein à la créativité (Mintzberg, 1994a et b) Frein à la motivation si processus descendant (Mintzberg, 1994a et b)
Utilisation interactive de dispositifs de gestion	Facilite la création et la captation des stratégies émergentes (Simons) Renforce l'implication (Simons)	Plus consommateur de temps et coûteux qu'un processus classique de planification (Simons, 1995). Risque de gaspillage des ressources dans des voies sans issue. Perte de repères pour les équipes
Contrôle de la culture	Efficienc e maximale, tous types de coûts confondus (Ouchi, 1979) Motivation et adhésion des individus aux buts organisationnels (Ouchi, 1979) Adaptation à des activités très qualitatives (Ouchi, 1979)	Difficulté à faire changer les comportements découlant d'une culture (Schein, 1985)
Affirmation formelle de valeurs	Facilement actionnable par le dirigeant (Simons, 1995)	Effets plus incertains que par les autres processus culturels (Hatch, 2000)
Croyances et valeurs partagées	Intériorisation plus forte que par décret et affichage formel de valeurs	Résistance plus profonde au changement
Contrôle du personnel	Très faibles coûts de coordination et d'évaluation Adaptation à des activités très qualitatives (Ouchi, 1977, Merchant, 1982)	Coûts élevés d'acquisition des compétences Faible contrôlabilité des individus (Simons, 1995)
Standardisation des qualifications	Adapté à activités très qualitatives mais assez répétitives	Moindre adaptation aux situations inédites qu'avec compétences non standardisées (Mintzberg, 1982). Comportements non maîtrisés si importation d'une culture professionnelle externe (Ouchi, 1979)
Recrutement de compétences non standardisées	Favorise l'adaptation aux situations inédites (Mintzberg, 1979)	Individualisme des salariés (Simons, 1995) Coûts salariaux très élevés
Contrôle du contexte affectif : facteurs de satisfaction au travail	Grande efficacité, cependant moindre que le contrôle de la culture (Fiol, 1999)	Très dépendant de la personnalité et du charisme des dirigeants

2.2.3. Les modalités de coexistence des mécanismes de contrôle¹⁴

Parmi les typologies présentées précédemment, seules deux, celles d'Anthony (1965, 1988) et de Simons (1995), considèrent explicitement que plusieurs mécanismes de contrôle doivent coexister et prévoient leur articulation. Pour autant, les autres typologies, tout en reposant plus sur l'idée d'un mode de contrôle dominant, reconnaissent la fréquente coexistence de plusieurs modes de contrôle. Or, la coexistence doit être organisée de manière cohérente pour assurer l'efficacité du contrôle organisationnel car « *certaines contrôles peuvent mutuellement se renforcer, d'autres peuvent se contrecarrer ou agir comme des substituts l'un de l'autre* » (Abernethy et Chua ; 1996, p 573).

On pourrait penser que la coexistence des types de contrôle est nécessaire car chacun d'eux ne peut assurer qu'une partie des fonctions attendues du contrôle organisationnel. La plupart des

¹⁴ Nous ne nous intéressons pas ici à la coexistence de plusieurs mécanismes de contrôle dans une organisation en raison des différences d'activités entre les subdivisions, mais à la coexistence de plusieurs types de contrôle pour un même groupe d'individus, relativement homogènes quant à leurs activités au sein de l'organisation.

auteurs vont cependant au-delà d'une simple complémentarité fonctionnelle et envisagent plutôt une synergie entre les types de contrôle, par laquelle ils se renforcent mutuellement (Merchant, 1985 ; Bouquin, 1998 ; Fiol, 1999) ou, inversement, qu'à défaut d'une diversité et d'une cohérence des types de contrôle, les bénéfices attendus de chacun d'entre eux ne peuvent se réaliser (Ouchi, 1977 ; Flamholtz, 1983). A travers la notion d'équifinalité des configurations de contrôle, Sandelin (2008) montre que c'est moins la nature des types de contrôle que leur cohérence qui conditionne l'efficacité du contrôle organisationnel. Mais c'est encore Simons qui, en proposant un système organisé de quatre modes (ou leviers) de contrôle, insiste sur leur complémentarité dynamique : « *la capacité de ces leviers à mettre en œuvre la stratégie ne réside pas dans chacun d'eux seuls mais plutôt dans comment ils se complètent en étant utilisés ensemble. L'interaction de forces positives et négatives¹⁵ crée une tension dynamique entre l'innovation et l'atteinte de buts prévus, nécessaire pour stimuler et contrôler une croissance profitable* » (Simons, 2000, p. 301). Cette conception des synergies entre modes de contrôle pour équilibrer des tensions inhérentes à la vie organisationnelle a inspiré un courant récent mais croissant de recherche (Henri, 2006 ; Lehmann-Ortega et Naro, 2008 ; Mundy, 2010 ; Tuomela, 2005 ; Widener, 2007). Ces recherches montrent que :

- 1) les quatre leviers ne sont pas concurrents (ne peuvent pas se substituer les uns aux autres) mais sont potentiellement complémentaires (Simons, 1995, 2000 ; Widener, 2007) ;
- 2) si l'une des deux forces contraires et complémentaires est insuffisamment représentée dans le système global de contrôle (soit en raison d'un trop faible nombre de dispositifs différents, soit par une trop forte convergence des dispositifs vers une seule force), le système global de contrôle est déséquilibré et perd en efficacité (Simons, 1995, 2000) ; si l'équilibre existe, les différents modes de contrôle tendent à mutuellement se renforcer (Henri, 2006 ; Widener, 2010) ; en absence d'équilibre, les effets attendus d'un levier particulier peuvent ne pas se produire, voire nuire à l'efficacité globale du contrôle (Mundy, 2010) ou à la satisfaction à l'égard des dispositifs de gestion (Berland, 2004) ;
- 3) le fait de disposer de dispositifs représentant les quatre leviers, ou au moins les deux grandes forces, ne fournit qu'une complémentarité potentielle ; la complémentarité ne produit d'effets bénéfiques que si les relations entre les différents leviers est organisée de manière cohérente (Mundy, 2010) ;
- 4) la manière adaptée d'utiliser les quatre leviers et d'organiser leurs relations n'est pas universelle mais dépend de facteurs spécifiques à l'organisation ou à son environnement ; plusieurs recherches (Bisbe et Otley, 2004 ; Henri, 2006 ; Widener, 2007) attestent ainsi de la contingence des modalités de l'équilibre et des effets de chaque levier de contrôle.

A l'égard du troisième point, Mundy (2010) révèle cinq conditions pour que l'équilibre potentiel du contrôle organisationnel fonctionne :

- la cohérence interne, c'est-à-dire la convergence ou la compatibilité des messages que les salariés reçoivent à travers les différents modes et dispositifs de contrôle ;
- une progression temporelle logique : par exemple, si une organisation veut impulser un changement, il est plus logique d'actionner le contrôle interactif avant les contrôles diagnostiques ou frontières ; cette préconisation était déjà sous-entendue par Simons (2000). Ainsi, les systèmes de contrôle interactif ne favorisent pas directement l'apprentissage mais ont besoin d'être relayés par les systèmes diagnostiques

¹⁵ Pour Simons, les forces positives reposent sur les systèmes de croyances et les systèmes de contrôle interactif, tandis que les forces négatives reposent sur les systèmes frontières et les systèmes de contrôle diagnostique.

- (Widener, 2007) ; le non-respect de cette chronologie peut empêcher les effets positifs espérés de la combinaison des modes de contrôle de se produire (Mundy, 2010) ;
- la dominante historique (nous dirions « culturelle ») : par exemple, une entreprise de culture plutôt contrôlante (*versus* créative ou informelle) sera moins réceptive aux effets d'une utilisation interactive (diagnostique) sur la créativité (le contrôle) (Flamholtz, 1983 ; Marginson, 1999) ; la dominante peut être due aux préférences des managers ou d'un groupe influent au sein de l'organisation ou à une culture professionnelle. A cet égard, les systèmes de croyances sont déterminants pour faire évoluer la culture et permettre une atténuation de la dominante ; ainsi, les systèmes de croyances influent sur les trois autres (Widener, 2007) ;
 - la suppression : la suppression d'un mode de contrôle ne correspondant pas au mode dominant déséquilibre encore plus le contrôle organisationnel ; l'effet peut paraître positif à court terme car cela assure une meilleure cohérence au système global de contrôle, mais l'effet à long terme est négatif car il n'y a plus de tension dynamique ;
 - les relations entre les processus interactifs et les autres modes de contrôle : les processus interactifs jouent un rôle central dans la création et le maintien de l'équilibre du contrôle, car ce sont eux qui permettent de mixer et d'intégrer les informations comptables, opérationnelles, stratégiques ; à l'inverse, ils peuvent déstabiliser une organisation en remettant en cause ses hypothèses fondamentales (Mundy, 2010).

Les recherches s'inspirant du modèle de Simons voient donc clairement la coexistence de divers modes de contrôle comme source d'une complémentarité potentielle plutôt que d'une concurrence. D'autres auteurs semblent cependant abonder plus en faveur de cette deuxième possibilité. Ainsi, Bouquin (1998) considère que les trois processus de contrôle (stratégique, de gestion, opérationnel) définis par Anthony peuvent partiellement se substituer l'un à l'autre, une défaillance dans l'un des trois pouvant parfois être compensée par le renforcement d'au moins l'un des deux autres. L'étude de cas d'Abernethy et Chua (1996) suggère que le besoin de changer un système comptable pour se conformer aux attentes externes dépend de la mobilisation ou pas d'autres composantes du *package* de contrôle organisationnel, composantes qui peuvent se substituer au changement du système comptable. Cet arbitrage dans l'organisation du contrôle organisationnel correspond à un choix stratégique de l'organisation.

Ces conceptions semblent contraires à la notion de complémentarité et à la nécessité de la prévoir et l'organiser pour générer un équilibre dynamique. Pour autant, cette contradiction n'est peut-être qu'apparente, car la concurrence semble plus concerner des dispositifs de contrôle au service d'un même mode de contrôle que les modes de contrôle entre eux. Notre compréhension des résultats des recherches sur ces concepts de complémentarité *versus* concurrence est donc la suivante :

- les différents modes de contrôle sont plutôt complémentaires et cette complémentarité doit donc être non seulement recherchée, mais aussi organisée pour exploiter des synergies qui améliorent l'efficacité du contrôle organisationnel ($1 + 1 = \text{plus de } 2$), faute de quoi les modes de contrôle se contrecarrent ($1 + 1 = \text{moins de } 2$) ;
- en revanche, des dispositifs de contrôle peuvent se concurrencer, i.e. sont susceptibles de se substituer l'un à l'autre dans l'exercice d'un ou plusieurs modes de contrôle.

Or, notre objet d'étude, la GB, est un dispositif de contrôle et non pas un mode de contrôle, même s'il a longtemps été assimilé à un mode de contrôle particulier : le contrôle des

résultats. Aujourd'hui, il s'avère que 1) la GB est considérée comme susceptible de servir d'autres modes de contrôle, 2) d'autres dispositifs peuvent aussi assurer tout ou partie des modes de contrôle qu'elle est susceptible de servir. L'objet des paragraphes suivants est d'explorer ces deux aspects. En effet, le premier confère à la GB une malléabilité qui lui ouvre la possibilité de trouver une place importante dans des configurations très diverses de contrôle organisationnel, au titre de modes de contrôle divers. Le deuxième aspect lui confère une vulnérabilité par rapport à des dispositifs potentiellement concurrents.

2.3. Les relations de la GB avec les différents modes, vecteurs et dispositifs de contrôle

2.3.1. La polyvalence de la GB par rapport aux modes de contrôle

Dans une conception classique, la GB est vue comme le dispositif majeur du contrôle de gestion, lui-même vecteur du contrôle des résultats. Or, dans cette fonction originelle, la GB présente potentiellement un intérêt très large pour le contrôle organisationnel. Ainsi, Ouchi (1979) considère que le contrôle des résultats a ceci de particulier qu'il peut passer partout ; c'est en quelque sorte un compromis « acceptable » entre le contrôle par le marché et le contrôle clanique, qui constituent deux vecteurs de contrôle plus « purs » mais aussi plus réhibitoires dans certains contextes. Otley et Berry (1980) considèrent que les procédures comptables sont un des seuls moyens intégrateurs pour une organisation, c'est-à-dire capables de fournir un modèle explicite dans lequel les activités ne sont pas seulement mises l'une à côté de l'autre mais agrégées de manière quantitative. Cependant, ils observent que, si elles servent particulièrement bien la fonction de direction de l'attention (au sens où l'entendent Simon *et al*, 1954), elles servent beaucoup moins bien celle de résolution des problèmes ou fonction de prédiction ; ils préconisent donc que les systèmes comptables fournissent de l'information plus diversifiée afin de mieux satisfaire la fonction prédictive. Cela suggère que le fait pour la GB d'intégrer des données non monétaires (des objectifs qualitatifs ou des plans d'action ou des données opérationnelles) peut accroître son importance pour le contrôle organisationnel. De même, Flamholtz (1983) mentionne que la GB a ceci de particulier qu'elle est susceptible d'englober toutes ou seulement certaines des composantes du contrôle organisationnel, en fonction du processus budgétaire adopté. Il ressort donc que la GB, utilisée comme dispositif de contrôle des résultats, présente un fort potentiel pour le contrôle organisationnel, mais que ce potentiel dépend du processus budgétaire à l'œuvre.

Mais, de plus, tout en servant le contrôle des résultats, la GB peut « empiéter » sur d'autres registres. Elle est notamment porteuse de valeurs. Ainsi, pour Mundy (2010), les orientations données au démarrage de la budgétisation relèvent du système de croyances de Simons, car elles indiquent les priorités et objectifs pour l'année à venir. Fiol (1999) considère que le contrôle des résultats permet potentiellement d'assurer à la fois une convergence communautaire, comme langage partagé, et une convergence des résultats individuels. La GB apprend et oblige aussi à penser en termes économiques et financiers (Barret et Fraser, 1978). Au-delà de la simple communication de priorités et de son rôle pédagogique, la GB peut participer à la construction de sens : selon Lorino (1995, p 267), « *les outils de gestion constituent une sorte d'ingénierie des représentations : dis-moi ce que tu mesures, je te dirai ce qui est important pour toi, je te dirai comment tu te représentes l'entreprise et son action* ». Pour Morgan (1988), les comptables construisent même la réalité d'une manière orientée, partielle et subjective. En ce sens, la comptabilité n'est pas que l'expression de la culture, elle

la crée et peut la modifier (Dent, 1991 ; Oakes *et al*, 1998). Le fait que la GB utilisée comme contrôle des résultats soit aussi porteuse de valeurs renforce son potentiel pour le contrôle organisationnel mais l'expose également à plus de risques d'entrer en contradiction ou en concurrence, en l'occurrence avec les facteurs culturels ou des dispositifs les relayant. Flamholtz (1983) montre ainsi la mise en échec de la GB en raison de son opposition à la culture dominante. Enfin, la budgétisation par les activités (*activity-based management*), qui n'est une démarche budgétaire particulière (certains diront « améliorée »), permet d'utiliser la GB à la fois comme dispositif de contrôle des actions et de contrôle des résultats (Brimson et Antos, 1999). En effet, elle vise à mieux relier le budget au modèle sous-jacent des activités opérationnelles, afin de lui permettre de mieux assurer sa fonction de déploiement de la stratégie à travers les actions et de limiter les utilisations non pertinentes de ressources (Brimson et Antos, 1999 ; Hansen *et al*, 2003 ; Sandison *et al*, 2003).

Enfin, la GB peut aussi quitter son registre habituel du contrôle des résultats. Ainsi, Merchant (1982) classe les revues budgétaires dans les outils du contrôle des actions. Hofstede (1981) considère que le contrôle de gestion (dont la GB constitue l'expression la plus typique) est le seul des trois processus de contrôle définis par Anthony à pouvoir relever des six modes de décision de sa typologie. Ainsi, il souligne que le contrôle de gestion et la GB, dans leur mission de déclinaison de la stratégie, peuvent nécessiter le recours à des processus de décision très divers, dont la plupart ne sont pas cybernétiques : la GB permet de répondre à des cas de figure très divers en fonction des caractéristiques des objectifs généraux (ambigus ou pas), des résultats (mesurables ou pas), des activités (répétitives ou pas). Pour Simons, le dirigeant peut utiliser la GB de manière diagnostique, i.e. comme outil de contrôle des résultats, ou de manière interactive pour en faire un levier d'apprentissage organisationnel.

Ainsi, les potentialités de la GB pour le contrôle organisationnel ne relèvent pas seulement du contrôle des résultats, mais aussi du contrôle de valeurs, du contrôle des actions et du contrôle des stratégies. Ces potentialités multiples la confrontent donc à d'autant plus de dispositifs, relevant pour certains du contrôle de gestion, d'autres pas. Mais, à l'égard de la GB, ces dispositifs sont-ils complémentaires, concurrents, contradictoires ? Sur quels rôles potentiels de la GB et sous quelles conditions ?

2.3.2. La GB, un dispositif de contrôle de gestion parmi d'autres

La GB a constitué pendant longtemps l'unique dispositif ou le plus complet du contrôle de gestion. Mais, suite à l'apparition de nouveaux outils ou démarches de contrôle de gestion, la GB pourrait ne plus jouer un rôle central dans la mesure de performance (Otley et Fakiolas, 2000). Otley (2001) considère cependant que les nouvelles démarches de contrôle de gestion ne peuvent pas remplacer complètement les anciennes et qu'il serait intéressant de voir comment on peut les combiner. Mais que ressort-il de la littérature sur les relations de la GB avec ces nouvelles démarches ?

2.3.2.1. La GB et les tableaux de bord ou *balanced scorecards*

Le balanced scorecard (BSC) constitue vraisemblablement le concurrent potentiel le plus immédiat de la GB, car il peut opérer sur les mêmes terrains qu'elle. En effet, à l'instar la GB, il est très transversal et il peut être utilisé de manière diagnostique comme dispositif de contrôle des résultats et d'alignement stratégique ou de manière interactive pour favoriser l'apparition et la captation de stratégies émergentes (Bisbe et Malagueno, 2009 ; Bisbe et

Otley, 2004 ; Kaplan et Norton, 2001, 2010 ; Lehmann-Ortega et Naro, 2008 ; Naro et Travaille, 2010 ; Simons, 2000, p. 219 ; Tuomela, 2005 ; Vaivio, 2004). Mais alors, quels sont les atouts du BSC ou, inversement, ses handicaps par rapport à la GB ?

La différence essentielle entre le BSC et la GB est qu'en plus des informations monétaires, le BSC traite de données non monétaires. La GB peut, certes, reposer sur des plans d'action et considérations opérationnelles et cela constitue même une préconisation de « bonne pratique » budgétaire, mais 1) cette préconisation est loin d'être toujours respectée (Sponem, 2004) et, 2) l'expression finale des documents budgétaires reste financière. Tuomela (2005) récapitule les implications de cette différence à l'égard des leviers de contrôle de Simons ; celles-ci soulignent notamment que le BSC constitue potentiellement un dispositif plus « complet » que la GB à l'égard des quatre leviers du modèle de Simons. Un autre atout majeur du BSC est qu'il est formellement lié à la stratégie : déjà dans la conception initiale qu'en ont eue Kaplan et Norton (1992), et plus encore ultérieurement, avec l'introduction du préalable de la carte stratégique (Kaplan et Norton, 2000). Certes, la GB, dans ses définitions, est également censée décliner les objectifs stratégiques ; cependant, dans la pratique, cette préconisation est respectée en France dans moins de 50 % des cas (Sponem, 2004). Ainsi, le handicap de la GB par rapport au BSC concerne surtout les rôles à l'égard de la stratégie. Mais ce handicap n'est pas rédhibitoire et peut être levé par l'adoption de pratiques budgétaires adaptées : intégration, en amont des données financières, de données non monétaires et/ou en lien avec la stratégie.

Par ailleurs, le BSC présente aussi des inconvénients. La largeur de son champ de mesure peut faire peur aux managers, car elle permet une démarche plus inquisitrice dans leur périmètre de responsabilité que les mesures uniquement financières (Bourguignon, 2001 ; Tuomela, 2005 ; Vaivio, 1999). Rappelons également que l'un des avantages des mesures financières réside dans leur caractère intégrateur (Otley et Berry, 1980) : en effet, comment juger de la performance globale quand un indicateur non monétaire est au vert et un autre au rouge ? Kaplan et Norton (2001) signalent eux-mêmes trois autres inconvénients du BSC : 1) les indicateurs sur des données non monétaires sont plus facilement manipulables que des indicateurs financiers ; 2) la conception et la mise en place d'un BSC coûtent cher ; 3) l'alimentation d'un BSC, compte-tenu de la nature très diversifiée des données, est également très coûteuse et même les progiciels de gestion intégrés ne permettent de capturer qu'environ 40 % des données nécessaires à un BSC. Par ailleurs, certains auteurs soulignent les lacunes du BSC à propos de ce qui est pourtant censé constituer son point fort, à savoir sa capacité prédictive grâce à la prise en compte d'indicateurs « *lead* » (de performance non financière) et d'indicateurs « *lag* » (de performance financière). Or, l'analyse des liens de cause à effet entre ces deux types d'indicateurs serait intuitive et non quantifiable -notamment parce que ces liens sont souvent trop étalés dans le temps (Schneiderman, 1999)- et la manière de la réaliser, de fait très peu documentée (Otley, 1999). Selon ce dernier, le BSC ne peut donc pas se suffire à lui-même et a besoin d'être étayé par les systèmes traditionnels de mesure tels que les budgets. Enfin, en France, le BSC souffre d'un handicap lié, assez paradoxalement, à l'antériorité du concept de tableau de bord. Ainsi, Bourguignon et al (2002) notent que les français « *considèrent que le BSC est, au mieux, une nouvelle version de leur vieux tableau de bord* » (p 8) et cela expliquerait en partie le très faible taux d'utilisation du BSC en France.

De fait, la quasi-totalité des entreprises françaises déclarent utiliser un (ou des) tableau(x) de bord (Bourguignon et al, 2002 ; Jordan, 2005 ; N'Guyen et de Laigue, 2010). Mais le terme « tableau de bord » cache en fait une grande diversité de pratiques, loin de respecter toujours

les préconisations théoriques, et il semblerait que l'outil soit souvent « phagocyté » par le suivi budgétaire. Ainsi, selon l'enquête d'HEC-DFCG (Nguyen et de Laigue, 2010), les tableaux de bord reprennent les mêmes éléments et les mêmes formats que ceux du budget dans 72 % des cas, comportent certes des indicateurs physiques dans 84% des cas mais portant principalement sur des volumes (93 %) et beaucoup moins souvent sur des aspects qualitatifs. Le tableau de bord est également souvent déconnecté de la stratégie et traduit des logiques de gestion « locales » (Mendoza et Zrihen, 1999).

Quelques recherches se sont intéressées à la cohabitation de la GB avec le tableau de bord ou le BSC. Ainsi, Choffel et Meyssonier (2005) dégagent de la littérature trois idéaux-types de tableaux de bord, dont un seul est jugé incompatible avec la GB : celui d'un BSC conçu selon les préconisations de Kaplan et Norton et utilisé comme outil central de pilotage et de déclinaison de la stratégie. Les deux autres types de tableaux de bord ne sont pas utilisés comme dispositifs de management global, mais comme des outils d'information parmi d'autres -et donc éventuellement, la GB- et juste plus particulièrement axés sur une représentation partagée de la stratégie. Germain (2006), quant à lui, montre à travers une étude de cas que le maintien en l'état de pratiques budgétaires a conduit l'implantation d'un BSC à l'échec, ce qui suggère qu'afin que les deux outils ne soient pas concurrents, il faut organiser la complémentarité entre eux. Dans le cadre d'une enquête plus large, Germain (2009) analyse plus précisément les relations entre budgets et tableaux de bord et en conclut que les deux outils se complètent plus qu'ils ne se concurrencent, sous réserve qu'il n'y ait pas d'incompatibilité dans les stratégies de contrôle attachées à chacun d'eux ; ainsi, dans le cadre d'une utilisation plutôt diagnostique de la GB, budgets et tableaux de bord seraient souvent mis en œuvre simultanément pour élargir le champ des performances mesurées et récompensées. En revanche, l'utilisation de tableaux de bord faisant la part belle à des indicateurs non monétaires très diversifiés s'accommoderait mal d'une cohabitation avec des budgets détaillés et fortement utilisés dans l'évaluation de performance. Enfin, Komarev (2007) tente une analyse contingente de l'importance relative de la GB par rapport au tableau de bord. Il part de l'hypothèse que la cohabitation de la GB et d'un tableau de bord peut se traduire par trois cas de figure : 1) la GB l'emporte sur le tableau de bord (la performance recherchée est financière et les objectifs budgétaires, principalement financiers, précèdent et orientent les objectifs non financiers du tableau de bord) ; 2) un tableau de bord stratégique, ou *balanced scorecard*, l'emporte sur la GB (le BSC traduit la stratégie en indicateurs opérationnels et la GB ne représente que la partie financière du BSC) ; 3) la GB et un tableau de bord ou BSC sont à égalité et jouent des rôles complémentaires, pouvant dépendre de différents facteurs de contingence et aussi permettre de résoudre une incompatibilité des rôles (par exemple, entre motiver et prévoir). Komarev fait observer que les cas de figure se distinguent par la hiérarchie d'établissement des deux outils (lequel précède l'autre ou dans le cycle de planification-contrôle) ; il choisit de l'appeler « importance procédurale » et la retient comme dimension objective de caractérisation de l'importance relative de la GB. Il demande également aux praticiens leur avis sur l'outil qui est ou devrait être le plus important dans leur entreprise ; cet avis correspond à une autre dimension, subjective, qu'il appelle « importance professionnelle ». L'addition des deux dimensions forme l'importance relative de la GB par rapport au tableau de bord. Par ailleurs, il retient deux dimensions pour caractériser les

pratiques budgétaires : l'envergure budgétaire¹⁶ et la fréquence du cycle budgétaire. Sur les seize hypothèses qu'il formule, la seule qui nous intéresse directement¹⁷ est la suivante : une forte importance relative de la GB se traduirait par une forte envergure du dispositif budgétaire. Cette hypothèse ne ressort pas validée d'une première série de tests¹⁸. Des résultats qu'il tire ensuite de trois séries successives de tests de ses hypothèses, nous présentons ici les seuls qui portent sur l'importance relative de la GB par rapport au tableau de bord, à savoir : la GB, pas plus que le tableau de bord d'ailleurs, n'est pas un outil-miracle adapté à toute situation ; son importance relative par rapport au tableau de bord diffère selon les entreprises, même parmi celles ayant une bonne performance ; l'importance relative de la GB serait contingente, mais la multiplicité des facteurs de contingence et leurs influences respectives appelleraient à des adaptations contradictoires des processus budgétaires. Komarev a par ailleurs complété son enquête par trois entretiens. Nous retiendrons de l'analyse qu'il en fait qu'une spécialisation fonctionnelle des deux outils est observée dans deux des trois entretiens et est indépendante des facteurs de contingence étudiés.

Il ressort donc de ces différentes recherches que GB et tableaux de bord ne seraient pas obligatoirement incompatibles ou concurrents, mais la nature de leurs relations et leur importance relative en cas d'utilisation simultanée sont en revanche peu renseignées.

2.3.2.2. Les *rolling forecasts* ne se substituent pas aux budgets annuels

Nous considérons les *rolling forecasts* comme une modalité particulière d'aménagement en cours d'année des prévisions budgétaires et non pas comme une technique obligatoirement différente ou dissociée de la GB. Elles sont en effet compatibles avec l'existence d'objectifs annuels figés à fin d'exercice¹⁹. Ainsi, lorsqu'elles coexistent avec des objectifs budgétaires annuels, le fait de les englober dans la GB ou de les considérer comme un dispositif à part est à notre sens un faux débat, uniquement terminologique. En revanche, elles peuvent aussi se substituer à la GB traditionnelle lorsque toute référence à des budgets calés sur l'exercice comptable est abandonnée. Dans ce cas, on peut considérer qu'elles constituent une forme différente de GB. Les questions qui semblent intéressantes à se poser sont dès lors les suivantes : 1) lorsque des *rolling forecasts* sont utilisées, est-ce plutôt en plus ou à la place du budget annuel classique ? 2) quels sont les atouts et handicaps des *rolling forecasts* comparativement à la GB traditionnelle sur ses rôles potentiels ?

L'enquête de Sivabalan *et al* (2009) apporte des pistes de réponse aux deux questions. En ce qui concerne la première, leur étude montre que les *rolling forecasts* se substituent très rarement au budget annuel et constituent tout au plus un complément à son égard. Ce résultat est convergent avec le fait que les *rolling forecasts* sont vues comme des moyens

¹⁶ Caractérisée par la portée des budgets (capacité à englober toutes les domaines de l'activité et dans les plus petits détails) et la rigueur du suivi budgétaire (analyse systématique des écarts, avec sanction-récompense systématiques).

¹⁷ Les autres hypothèses relèvent d'une approche contingente, qui sort du champ de notre problématique.

¹⁸ Mentionnons pour information que trois hypothèses portaient sur les relations entre l'importance relative de la GB et trois facteurs de contingence. Il ressort que ni la stratégie ni le style de management ne semblent constituer des facteurs de contingence de l'importance relative et que la complexité de l'environnement, contrairement à l'hypothèse, induit une plus forte importance relative de la GB par rapport au tableau de bord.

¹⁹ Prenons l'exemple de *rolling forecasts* réalisés tous les trimestres et portant à chaque fois sur un an. Trois reprévisions sont dans ce cas réalisées entre deux budgets annuels. Rien n'empêche que chaque reprévision soit découpée en quatre trimestres et permette ainsi la comparaison avec l'objectif du budget initial à fin d'exercice budgétaire.

d'amélioration de la GB dans les enquêtes de Libby et Lindsay (2010) et d'Ekholm et Wallin (2000). On notera qu'en France, l'utilisation de *rolling forecasts* est faible, même comme simple complément de la GB (15%), et *a fortiori* comme alternative (Cartesis, 2010). Quant à la deuxième question, l'enquête de Sivabalan *et al* (2009) en Australie apporte des informations sur les rôles respectifs des deux démarches, en les rattachant à trois grandes catégories : la planification, le contrôle et l'évaluation. Il ressort que les entreprises utiliseraient les *rolling forecasts* sensiblement aux mêmes fins que les budgets annuels, à savoir globalement plus pour le contrôle et la planification que pour l'évaluation, mais en moyenne avec un peu moins d'efficacité que les budgets annuels. Ces résultats vont à l'encontre de la littérature antérieure, qui considère généralement que les *rolling forecasts* sont plus adaptées que les budgets annuels pour le contrôle et la planification mais moins adaptées pour l'évaluation de performance. L'explication donnée par les auteurs à ces résultats inattendus est que les deux formes de budgétisation assurent globalement les mêmes rôles, mais sur des horizons de temps différents : les *rolling forecasts* servent à la planification, le contrôle et l'évaluation à court terme, tandis que les budgets annuels le font à l'horizon annuel. Cette explication permettrait aussi d'expliquer que les *rolling forecasts* soient utilisées en complément et non pas à la place des budgets annuels. Par ailleurs, l'enquête d'Ekholm et Wallin (2000) montre que les *rolling forecasts* font l'objet d'une critique significative bien que modérée : elles génèreraient un sentiment d'insécurité en raison de la modification continue des objectifs. Cette critique est à rapprocher du mérite inverse de la GB en termes de sécurisation des individus. Enfin, Komarev (2007) trouve que les effets négatifs sur la performance d'une moindre envergure budgétaire ne sont pas complètement compensés par une accélération des prévisions budgétaires. Il en déduit que des *rolling forecasts*, qui se caractérisent par une moindre envergure et une plus forte fréquence de prévision que la GB traditionnelle, conduiraient à une moindre performance que la GB traditionnelle.

Par conséquent, il ressort des enquêtes que les *rolling forecasts* ne concurrencent pas les budgets annuels mais peuvent en revanche les compléter.

2.3.2.3. La GB par rapport à la « gestion sans budget »

La gestion sans budget²⁰ vise l'amélioration de performance en référence au marché, en responsabilisant les salariés sur la base de processus continus et en excluant toute évaluation ou rémunération sur la base du budget. Selon Hope et Fraser (1997, 1998, 1999a, 1999b, 1999c, 1999d, 2003), elle correspond à une philosophie, caractérisée moins par une démarche technique précise que par des principes, initialement au nombre de dix (Hope et Fraser, 1999a), puis de douze (Hope et Fraser, 2003). Pour concrétiser la démarche, Hope et Fraser (2003) recommandent également l'utilisation de tout ou partie d'une palette d'outils ou de démarches, dont le *balanced scorecard*, le *benchmarking* systématique, l'utilisation de *rolling forecasts*, la gestion par les processus et les activités.

En fait, une analyse des principes de la gestion sans budget montre que celle-ci remet en cause moins la GB que son utilisation traditionnelle, c'est-à-dire diagnostique et comme contrat fixe de performance financière annuelle. En effet, ces principes remettent en cause la fixité des

²⁰ Traduction généralement admise pour l'expression « *beyond budgeting* », créée par le groupe de réflexion « *Beyond Budgeting Round Table* » lancé en 1997 et animé par J. Hope et R. Fraser au niveau de la délégation européenne du Cam-I.

objectifs ainsi que leur caractère strictement comptable, la fixité de l'allocation de ressources et, surtout, l'évaluation et la rémunération de performance sur le respect d'objectifs figés. En revanche, les principes sont conciliables avec une budgétisation glissante (*rolling forecasts*), fournissant aux opérationnels une indication sur les conséquences financières de leurs actions. On retrouve aussi des principes d'une utilisation interactive de la GB : une évaluation rétrospective tenant compte des événements survenus, le rejet du caractère strictement intangible du budget, l'encouragement des initiatives terrain.

Cette analyse est confirmée par plusieurs études empiriques. Berland (2004) montre notamment que, dans les entreprises où une utilisation traditionnelle de la GB a été abandonnée, la notion de budget n'a en fait pas totalement disparu, qu'il s'agisse d'une utilisation moins centrale, plus flexible et exclusivement financière de la GB, sous forme de *rolling forecasts*, ou d'une utilisation de la GB pour certaines fonctions ou activités de l'entreprise seulement. Ekholm et Wallin (2000) dégagent quant à eux trois cas de figure : environ 60 % des entreprises interrogées souhaitent conserver le budget mais en l'aménageant ou le complétant au moyen de *rolling forecasts* et d'un BSC, un quart d'entreprises ne voient pas d'intérêt à modifier leur utilisation de la GB et seulement un septième des entreprises souhaitent ou ont déjà remplacé la GB traditionnelle par des *rolling forecasts*, complétés ou non par d'autres outils de type BSC. Par ailleurs, 61 % des entreprises souhaitant conserver leur GB (en l'aménageant ou pas) considèrent que les *rolling forecasts* combinés à des mesures sur des points-clés comme dans un BSC pourraient remplacer la GB. Il ressort de ces deux études que la concurrence potentielle pour la GB correspond à l'utilisation combinée d'un BSC et de *rolling forecasts*.

En tout état de cause, la GB ne semble pas menacée sur ses rôles financiers, sous réserve éventuellement de prendre la forme de *rolling forecasts*. Elle semble aussi présenter des avantages avec un horizon calé sur l'exercice annuel en termes de sécurisation des individus. C'est plus sur ses rôles en matière de stratégie et de mise sous tension qu'elle est potentiellement le plus menacée, mais par le BSC, pas par les *rolling forecasts*. Or, on a vu que cette concurrence potentielle n'est pas (encore ?) avérée dans les faits, du moins en France. Par ailleurs, il est possible qu'une utilisation interactive de la GB, assez conforme aux principes de la gestion sans budget, s'offre également comme alternative pour que la GB continue à jouer un rôle central en matière de stratégie et de mise sous tension dans des entreprises où son utilisation diagnostique traditionnelle poserait problème.

2.3.3. La GB et les autres dispositifs ne relevant pas du contrôle de gestion

Selon Abernethy et Chua (1996), les dispositifs de contrôle peuvent être classés en deux grandes catégories : les dispositifs formels administratifs (procédures opérationnelles, descriptions de postes, supervision personnelle, budgets, mesure de performance, systèmes de récompense, système de gouvernance, dispositions comptables) et les dispositifs informels ou plus diffus (les processus de sélection, formation et socialisation des salariés, utilisés pour impulser des évolutions culturelles). Le tableau 3 (cf. §2.2.1) fournit également un récapitulatif d'une bonne vingtaine de dispositifs de contrôle associés aux différents vecteurs et modes de contrôle. Ces deux listes ne sauraient être exhaustives, mais ce qui nous intéresse est de relever les dispositifs pouvant entrer en concurrence ou en contradiction avec la GB. Or, Simons fournit une liste de dispositifs pouvant être typiquement utilisés :

- de manière diagnostique (Simons, 1995) : systèmes de buts et objectifs, business plans, budgets et planification du profit, budgets de centres de coûts, systèmes de gestion de projets, systèmes de pilotage commerciaux (chiffre d'affaires ou parts de marché), plans de ressources humaines, systèmes de coûts standards, systèmes de direction par objectifs ;
- de manière interactive (Simons, 1991 ; 1995) : systèmes de gestion de projets, systèmes de planification du profit de business units (budgets, prévisions de profit à deux ans, plans opérationnels et financiers de mise en œuvre de la stratégie²¹), budgets commerciaux (prévision de prix et de volumes de ventes, de chiffres d'affaires, de parts de marché), systèmes de veille économique et sectorielle, plans de ressources humaines.

On constate que, si les budgets sont bien mentionnés pour les deux types d'utilisation, d'autres dispositifs le sont aussi : principalement les plans opérationnels à moyen terme, les systèmes de prévision commerciale, les systèmes de gestion de projets, les systèmes de gestion des ressources humaines. Ces types de dispositifs constituent donc des concurrents potentiels directs de la GB, aussi bien dans son utilisation diagnostique traditionnelle que dans une utilisation interactive.

Rappelons enfin que la GB peut aussi constituer un outil de contrôle de la culture et, qu'à ce titre, elle peut se trouver en concurrence ou en contradiction avec d'autres dispositifs, généralement plus informels, porteurs de valeurs.

Pour résumer, l'importance de la GB pour le contrôle organisationnel est potentiellement grande mais dépend cependant de l'existence d'autres dispositifs et des pratiques budgétaires. La forte importance potentielle de la GB provient de quatre facteurs :

- 1) *le caractère relativement « passe-partout » du contrôle des résultats, qui correspond à l'utilisation traditionnelle de la GB* ; cependant, ce registre de la GB lui confère plus un potentiel de large utilisation que de réelle importance pour le contrôle organisationnel ;
- 2) *la GB peut également être utilisée de manière interactive* ; dans ce cas, elle revêt une importance particulière, car elle fait l'objet d'une vive attention de la part des responsables sur plusieurs niveaux hiérarchiques, devient le dispositif qui permet de mixer le plus d'informations (opérationnelles, financières, stratégiques) et ce, de manière exclusive puisqu'en principe un seul dispositif est utilisé de manière interactive ;
- 3) *la GB présente un caractère transversal et, à travers ses pratiques, une malléabilité*, que la plupart des autres dispositifs formels de contrôle n'ont pas ;
- 4) *la GB est porteuse de valeurs* (économiques, d'autonomie et de responsabilité, de formalisme...) ; or, le contrôle des valeurs a une prégnance et une persistance qui lui confèrent fréquemment une forme de suprématie sur les autres modes de contrôle. La GB peut ainsi devenir un « outil deux en un », c'est-à-dire au titre de deux modes de contrôle.

Le dernier argument peut cependant se retourner contre la GB si les valeurs qu'elle véhicule s'opposent à des valeurs dominantes ou préexistantes. Par ailleurs, cinq dispositifs (BSC ou tableau de bord, planification opérationnelle à moyen terme, gestion de projet, prévision commerciale, gestion des ressources humaines) constituent *a priori* des concurrents immédiats de la GB car ils peuvent comme elle être utilisés de manière aussi bien diagnostique qu'interactive et certains peuvent aussi véhiculer des valeurs. Cependant, la GB peut englober certains d'entre eux ; cela est notamment possible à l'égard du BSC, grâce à une intégration par la GB de données non monétaires.

²¹ Simons (1995, p 114-115) précise que le processus de planification stratégique ne peut pas être utilisé de manière interactive car, intrinsèquement, il ne fait que traduire des stratégies que les dirigeants ont en tête.

Cette revue de littérature permet de préciser le propos de notre recherche en ces termes : faire émerger des propositions reposant sur l'observation de régularités quant aux liens de cause à effet entre des « réalités » (certains aspects des pratiques budgétaires, l'existence d'autres dispositifs de contrôle et l'éventuelle articulation factuelle de la GB avec eux) et la perception qu'ont les individus de l'utilité et de la centralité de la GB dans le contrôle organisationnel.

3. Méthodologie

Compte-tenu du peu de recherches ayant étudié la GB dans l'ensemble plus large du contrôle organisationnel, notre étude a eu pour l'essentiel un caractère exploratoire, ce qui excluait une enquête par questionnaire. L'étude devait aussi porter sur un nombre d'entités suffisant pour pouvoir observer une grande diversité de configurations de contrôle organisationnel et de processus budgétaires, ce qui excluait les études de cas et orientait sur des entretiens. Par ailleurs, la largeur du champ d'étude (pratiques budgétaires, rôles et importance de la GB, autres dispositifs de contrôle à l'œuvre et relations de la GB avec eux) nécessitait d'optimiser la durée de l'entretien ; cela nous a amenée à opter pour des entretiens semi-directifs centrés qui, selon Romelaer (2002, p 1) permettent de réaliser « *un compromis souvent optimal entre la liberté d'expression du répondant et la structure de la recherche* ».

Notre étude repose sur 24 entretiens, réalisés dans 24 subdivisions d'entreprises ou groupes, ce qui permet d'analyser la GB à deux niveaux d'analyse : en interne et dans la relation au niveau N+1. Ces subdivisions sont de taille et d'activités très diverses, ce qui est conforme à l'hétérogénéité des organisations utilisant la GB et contribue ainsi à la validité externe de l'étude.

Tableau 5 : Caractéristiques des subdivisions étudiées en termes de taille

CA < 30 millions et/ou effectif < 40 personnes	CA entre 30 et 100 millions et/ou effectif entre 40 et 500 personnes	CA entre 100 et 500 millions et/ou effectif entre 500 et 1000 personnes	CA entre 500 et 1000 millions et/ou effectif entre 1000 et 5000	CA > 1 milliard et/ou effectif > 5000 personnes
3	5	6	5	5

Les personnes interrogées sont pour 22 d'entre elles des directeurs financiers ou du contrôle de gestion des subdivisions. Les deux autres interlocuteurs sont des responsables de subdivisions. Initialement, nous avons contacté presque autant de responsables de subdivisions que de financiers, ces fonctions offrant toutes deux une vue transversale du fait de leurs contacts avec tous les acteurs de la GB, au sein de la subdivision et avec le niveau N+1. Mais, sans surprise, le taux de réponse a été nettement meilleur de la part des financiers que des responsables de subdivisions. Cependant, ainsi que le soulignent Sponem et Lambert (2010), Zrihen (2002) ou Shields et Young (1993) qui ont tous réalisé des études sur la GB, les financiers sont souvent plus critiques et plus réalistes sur la GB que les managers opérationnels. Par ailleurs, les responsables de subdivisions ayant répondu favorablement présentent l'avantage d'être très impliqués dans la GB, ce qui leur permet d'en avoir, comme les responsables financiers, une excellente connaissance.

Le guide d'entretien était organisé en trois grandes parties, toutes traitées aux deux niveaux d'analyse : 1) une partie descriptive du processus budgétaire, 2) une appréciation globale sur

la GB, à l'égard de ses rôles, du niveau de satisfaction qu'elle apporte et de sa centralité pour le contrôle organisationnel, 3) une partie sur les autres dispositifs de contrôle, formels ou informels, leur éventuelle articulation avec la GB et leur importance par rapport à elle.

Les entretiens ont eu lieu au printemps 2007, avec une durée moyenne d'une heure cinquante minutes, et ont tous été enregistrés à l'exception d'un seul²² ; les enregistrements ont ensuite été fidèlement retranscrits et se sont traduits par un matériau de plus de 500 pages très denses.

Pour analyser ce matériau, conformément aux préconisations de Miles et Huberman (1994), nous avons procédé à une condensation des données selon une double logique: verticale (i.e. par entretien) et horizontale (i.e. inter-entretiens). L'analyse verticale a consisté à rédiger des compte-rendus d'entretiens, puis à encoder les entretiens au moyen du logiciel N'Vivo, selon un plan de codes élaboré à partir de la théorie et enrichi de thèmes émanant du terrain. Cette analyse a abouti à la conception d'une grille d'analyse permettant de résumer chaque entretien. Quant à l'analyse horizontale, elle s'est schématiquement déroulée en trois phases. La première a consisté à élaborer des tableaux récapitulatifs des données sur différents items des trois dimensions de notre problématique. Puis nous avons procédé à une analyse chiffrée des tableaux récapitulatifs ; cette analyse a permis de vérifier quelques pistes qualitatives issues, soit de nos perceptions intuitives globales, soit directement des propos de nos interlocuteurs, mais a aussi de faire émerger des constats non pressentis avant elle. Enfin, l'interprétation finale des six places budgétaires a nécessité un retour qualitatif à chaque entretien, pour nous en remémorer autant la tonalité globale que les spécificités et faire émerger les points communs des subdivisions illustrant chacune des six places.

4. Résultats

4.1. Utilité de la GB

L'utilité de la GB renvoie à ses rôles (cf. tableau 2, § 2.1). Certains visent à influencer les comportements des salariés (rôles de déclinaison de la stratégie, d'émergence de la stratégie, de mise sous tension et de sécurisation) et confrontent ainsi la GB à d'autres dispositifs également concernés par la conception managériale du contrôle organisationnel que nous avons retenue. En revanche, trois rôles (de gestion financière, de communication financière, de légitimation) ne relèvent pas de cette conception. Nous avons cependant décidé d'en tenir compte pour contribuer à expliquer que la GB soit utilisée et perçue comme utile.

Par ailleurs, nous avons cherché à analyser l'utilité de la GB en interne aux subdivisions et dans leur relation avec le niveau N+1. Cependant, les subdivisions sont mal placées pour apprécier quatre des sept rôles potentiels de la GB pour le niveau N+1, à savoir les rôles de sécurisation, de gestion financière, de communication externe et de légitimation. On note que les trois derniers ne relèvent pas du contrôle managérial par le groupe. Par conséquent, notre étude permet d'apprécier l'utilité de la GB pour trois types de contrôle : le contrôle managérial pour les subdivisions, le contrôle non managérial pour les subdivisions et une part importante du contrôle managérial par le niveau N+1 (à l'exception du rôle de sécurisation).

²² Pour lequel nous avons réalisé une prise de notes très détaillée.

Pour apprécier les rôles joués par la GB à l'égard de ces trois types de contrôle, nous avons demandé à nos interlocuteurs d'estimer leur intensité en leur attribuant des notes allant de 1 à 5 (1 pour pas du tout important, 5 pour très important). Puis, pour chaque subdivision, nous avons ajouté les notes obtenues par chaque type de contrôle et nous avons considéré que la GB jouait un rôle fort pour un type de contrôle donné lorsque la moyenne des rôles pour celui-ci était supérieure à 3. Le tableau 6 fournit les résultats sur l'utilité de la GB pour les trois types de contrôle.

Tableau 6 : Utilité de la GB pour les trois types de contrôle

	Nombre d'entités sur 24 où la GB présente une utilité forte pour...	Intensité moyenne des rôles sur 24 subdivisions						
		Déclinaison de la stratégie	Emergence de la stratégie	Mise sous tension	Sécurisation	Gestion financière	Communication financière	Légitimation
Le contrôle managérial interne à la subdivision	12	3,05	2,40	3,38	4			
Le contrôle non managérial par la subdivision	10					3,56	3,19	2,31
Le contrôle managérial par le niveau N+1	5	2,75	2	3,04				

On constate que la GB présente beaucoup plus fréquemment une forte utilité pour le contrôle managérial interne à la subdivision (12 entités sur 24) que dans la relation au niveau N+1 (5 entités). L'analyse des scores par rôle indique que ce constat vaut aussi pour chacun des trois rôles managériaux renseignés aux deux niveaux d'analyse. Pour autant, la hiérarchie sur ces trois rôles est identique: d'abord la mise sous tension (qui arrive cependant, en interne aux subdivisions, après la sécurisation), puis la déclinaison de la stratégie et en dernier, l'émergence de la stratégie. Par ailleurs, la GB présente assez souvent (dans 10 entités) une forte utilité pour le contrôle non managérial par les subdivisions, mais surtout au titre de ses rôles financiers et peu de la légitimation. La faible intensité du rôle de légitimation est cohérente avec la fréquente forte intensité d'autres rôles : ce n'est donc pas majoritairement pour se conformer à la demande du niveau N+1 ou d'autres parties prenantes que les subdivisions utilisent la GB.

4.2. Le niveau de centralité de la GB

Nous avons interrogé nos interlocuteurs sur le niveau de centralité de la GB à deux moments différents : avant d'aborder les autres dispositifs de contrôle (mais après l'attribution de notes aux rôles budgétaires) et en toute fin d'entretien, après qu'ils aient parlé des autres dispositifs. Parfois, les questions sur les autres dispositifs ont amené certains de nos interlocuteurs, qui avaient initialement déclaré la GB centrale, à finalement nuancer leur appréciation, voire à déclarer qu'à la réflexion, d'autres dispositifs s'avéraient aussi ou plus importants que la GB. Le phénomène inverse n'est jamais arrivé. Nous nous sommes donc surtout appuyée sur les déclarations en fin d'entretien pour apprécier la centralité de la GB. En les croisant avec l'utilité de la GB, nous avons construit une matrice présentant six places différentes de la GB (tableau 7), dans laquelle, pour la GB, seule l'utilité managériale est reprise, car les autres

dispositifs ne concernent généralement que le contrôle managérial. Cette matrice a ensuite été renseignée aux deux niveaux d'analyse (cf. tableaux 7 et 8).

Tableau 7 : Centralité de la GB pour le contrôle par le niveau N+1

		Existence d'autres dispositifs importants ?		
		Oui et plus importants que la GB	Oui et aussi importants que la GB	Non ou moins importants que la GB
Utilité de la GB pour le contrôle managérial par le niveau N+1	Forte à très forte (moyenne > 3)	néant	1 entité	4 entités
	Faible à moyenne	2 entités	5 entités	12 entités

Tableau 8 : Centralité de la GB pour le contrôle managérial interne aux subdivisions

		Existence d'autres dispositifs importants ?		
		Oui et plus importants que la GB	Oui et aussi importants que la GB	Non ou moins importants que la GB
Utilité de la GB pour le contrôle managérial interne	Forte à très forte (moyenne > 3)	4 entités	3 entités	5 entités
	Faible à moyenne	9 entités	3 entités	(néant)

Les tableaux 7 et 8 révèlent que la GB est perçue globalement comme un dispositif majeur du contrôle exercé par le niveau N+1 sur les subdivisions, en raison parfois de son utilité, mais plus souvent de l'absence d'autres dispositifs de contrôle plus forts. A l'inverse, la GB est perçue comme plus utile en interne aux subdivisions que dans leur relation avec le niveau N+1 mais comme cependant moins centrale en raison de l'existence d'autres dispositifs importants. Ces constats donnent aussi à penser que l'intensité globale du contrôle organisationnel tend à être plus forte en interne que dans la relation au niveau N+1.

4.3. Les principaux autres dispositifs de contrôle et leurs relations avec la GB

4.3.1. Les types de relations possibles de la GB avec d'autres dispositifs

Les entretiens ont permis de faire ressortir deux grands types de relations possibles entre la GB et d'autres dispositifs : sur la production des données, et sur les rôles pour le contrôle managérial. Nous parlerons d'articulation lorsque la relation porte sur la production de données et d'interférence lorsque la relation porte sur les rôles. Pour l'articulation, on distingue cinq cas de figure et, pour les interférences, deux cas de figure. La littérature nous a guidée sur la conceptualisation des deux relations d'interférence, concurrence et renforcement, que nous avons bien retrouvées dans nos entretiens²³. En revanche, pour l'articulation en termes de production de données, la revue de littérature n'a suggéré qu'une relation, celle que nous avons appelée « système hiérarchisé » et qui correspond au concept « d'importance procédurale » de Komarev (2007). La conceptualisation des quatre autres relations en termes de production de données repose entièrement sur le décodage des entretiens. Le tableau 9 présente les sept relations que nous avons identifiées.

Notons que les deux types de relations ne sont pas toujours totalement indépendants : la production de données budgétaires (amont, aval ou intégrée par rapport à un autre dispositif,

²³ Certains dispositifs peuvent être juste complémentaires de la GB, c'est-à-dire jouer des rôles différents d'elle, mais cela ne constitue pas une interférence car cela ne favorise et ne gêne pas la GB dans l'exercice de ses rôles.

entravée ou facilitée, restreinte ou très large) influence aussi la possibilité pour la GB d'exercer ses rôles. Ainsi, les deux types de relations peuvent influencer la centralité de la GB : les interférences sur les rôles, directement, et l'articulation sur la production de données, indirectement. On retrouve les deux caractéristiques que nous avons données de la centralité : l'importance relative et le point de passage obligé pour les autres dispositifs. Comme on va le voir, l'articulation renvoie en fait à certains aspects des pratiques budgétaires.

Tableau 9 : Les relations possibles de la GB avec d'autres dispositifs de contrôle

P R O D U C T I O N D E D O N N E E S	Indépendance intrinsèque des données		
	Il n'est pas possible ou souhaitable d'établir des liens ou de mettre en commun des données de la GB et de l'autre dispositif car elles ne portent pas sur les mêmes champs.		
	Défaut d'articulation sur la production de données		
	Il serait souhaitable d'établir des liens ou de mettre en commun ou de rendre cohérentes tout ou partie des données de la GB et d'un autre dispositif ou encore, l'autre dispositif gêne la production optimale des données de la GB.		
	Connexion ou complémentarité articulée des données		
	Formalisation de liens de cause à effet et/ou mise en commun de données ; trois cas de figure :		
	Système intégré :	Système hiérarchisé :	Système interactif :
	Simultanéité de la prévision et du suivi des données produites par la GB et par un autre dispositif ; si l'appellation de l'ensemble fait référence à la GB, on considèrera que la GB englobe l'autre dispositif.	Les données d'un des dispositifs précède et oriente tout ou partie des données de l'autre dispositif ; la GB peut être le dispositif qui oriente ou celui qui est orienté. NB : Le dispositif qui oriente n'est pas obligatoirement celui qui est perçu comme le plus important en termes de rôles.	Deux dispositifs différents mais s'influencent ou s'alimentant mutuellement sur tout ou partie de leur contenu. L'un d'entre eux peut être perçu comme plus important en termes de rôles (cf. concurrence).
R O L E S	Concurrence		
	Un autre dispositif joue mieux ou autant que la GB certains de ses rôles managériaux potentiels, voire la contraire dans l'exercice de ces rôles.		
	Renforcement		
	Un autre dispositif renforce ou prolonge la GB dans l'un ou plusieurs de ses rôles managériaux.		

4.3.2. Les dispositifs les plus influents sur le niveau de centralité de la GB

Au total, 17 dispositifs de contrôle ont été spontanément mentionnés par nos interlocuteurs. Nous avons relevé pour chacun d'eux la fréquence avec laquelle il était mentionné, son importance relative (plus ou aussi ou moins important que la GB) et, le cas échéant, la nature et la fréquence des interférences ainsi que la nature et la fréquence de l'articulation. Cette analyse a été réalisée aux deux niveaux d'analyse. Puis nous avons sélectionné les dispositifs les plus significatifs sur la base des deux critères suivants: une importance égale ou supérieure à celle de la GB dans au moins un tiers des cas où ils étaient mentionnés et/ou une interférence (renforcement ou concurrence) dans au moins 30% des mentions. Ont ainsi été sélectionnés treize dispositifs pour la relation avec le niveau N+1 et treize dispositifs pour le contrôle interne, dont onze communs aux deux niveaux d'analyse. Nous avons alors retenu les onze dispositifs influents aux deux niveaux d'analyse ainsi que deux autres spécifiques à un seul niveau d'analyse mais particulièrement importants pour celui-ci²⁴. Le tableau 10 résume

²⁴ Il s'agit des réunions formelles, particulièrement importantes en interne aux subdivisions, et des plans à moyen-terme ou plans budget, particulièrement importants dans la relation avec le niveau N+1.

les caractéristiques de ces treize dispositifs en termes de fréquence d'utilisation, d'importance relative, d'interférence et d'articulation avec la GB²⁵.

Tableau 10 : Nature, importance et fréquence des relations des principaux dispositifs avec la GB

	Fréquence d'utilisation	Importance relative / GB	Interférence		Articulation	
			Fréquence en % des mentions	Nature	Fréquence en % des mentions	Nature lorsqu'il y a articulation
Tableau de bord	forte	moyenne	forte	Plutôt renforcement, mais fonction de l'articulation	très forte	Orienté ou intégré
Dispositif RH	forte	faible	forte	Souvent renforcement	forte	Orienté ou indépendant
Prévision et/ou suivi des ventes	forte	assez forte	forte	Plutôt concurrence, mais fonction de l'articulation	toujours	Intégré, orientant ou orienté
Réunions formelles régulières	forte	forte	forte	Souvent concurrence	forte	Orienté ou indépendant
Pilotage marketing ou commercial	faible	forte	forte	Toujours concurrence	forte	Très variée
Gestion de projets ou plans d'action non marketing	faible	moyenne	assez faible	Souvent concurrence	très forte	Souvent interaction
Relations interpersonnelles informelles	assez faible	très forte	très forte	Toujours concurrence	très faible	
Passion pour le produit, métier ou fierté de la marque	faible	très forte	très forte	Toujours concurrence	nulle, ce qui est parfois problématique	
Réflexion marketing ou stratégique hors plan moyen terme	forte	assez faible	faible	Concurrence	très forte	Souvent orientant
Plan moyen terme ou plan-budget	très forte	assez faible	nulle		systematique	Souvent orientant
Système comptable ou de prévision des frais de personnel	faible	moyenne	moyenne	Souvent concurrence	assez faible, ce qui est problématique	Souvent orienté
Dispositif qualité	moyenne	faible	assez faible	Souvent concurrence	faible	
Culture particulière à l'égard de la gestion	faible	faible	systematique	Concurrence ou renforcement	nulle	

4.3.3. Deux catégories de dispositifs très influents sur le niveau de centralité de la GB

On remarque dans le tableau 10 que huit dispositifs sont susceptibles de fortement influencer le niveau de centralité de la GB, soit parce qu'ils sont fréquemment aussi ou plus importants qu'elle, soit parce qu'ils interfèrent fréquemment sur ses rôles (concurrence ou renforcement). Or, l'examen de leurs caractéristiques en termes d'articulation avec la GB montre qu'ils relèvent de deux catégories différentes : l'existence de certains dispositifs compromet systématiquement la centralité de la GB, quelles que soient les pratiques budgétaires, alors que l'importance d'autres par rapport à la GB dépend des pratiques budgétaires.

²⁵ En plus de ces 13 dispositifs, nous avons remarqué l'utilité de la GB est faible lorsque les procédures opérationnelles ou l'audit interne, qui relèvent du contrôle des actions, sont utilisés (mais ces dispositifs le sont peu, du moins dans les subdivisions).

4.3.3.1. Des concurrents rédhibitoires

Quatre dispositifs ont la particularité d'avoir été assez peu fréquemment mentionnés comme dispositifs significatifs de contrôle, mais, quand ils l'ont été, d'être presque systématiquement plus ou aussi importants que la GB. Il s'agit des réunions formelles dont la GB n'est pas le sujet exclusif ou principal²⁶, des relations interpersonnelles informelles, de l'intérêt pour le produit, la marque ou le métier et des dispositifs de pilotage marketing ou commercial²⁷. Signalons aussi que les relations interpersonnelles informelles, les réunions formelles et l'intérêt particulier pour le métier, le produit ou la marque sont plus signalés au titre du contrôle interne que de la relation au niveau N+.1 En outre, lorsque ces quatre types de contrôle sont mentionnés, il s'avère qu'ils n'ont pas seulement une importance égale ou supérieure à la GB, mais qu'ils amoindrissent aussi son utilité, en l'emportant sur elle pour certains de ses rôles potentiels.

« On ne peut pas communiquer avec la force de vente sur le budget. La force de vente, elle comprend un objectif de chiffre d'affaires ou de référencement, éventuellement des moyens qu'on lui donne. [...] Dans le budget, on ne partage pas, ou peu. En fait, dans le budget, c'est un petit peu le groupe qui fait sa cuisine avec notre DG et le directeur marketing et, derrière, il y a moi, qui mouline tout ça. [...] Il y a toutes les réunions, les canevas meetings et les réunions de prévision des ventes, où on pilote effectivement. Parallèlement, il y a aussi le comité stratégique qui se réunit tous les mois. Pour nous, le processus budgétaire, ce n'est pas le plus important. Si on n'avait que lui, ça ne marcherait pas. »

« *Sur quoi repose la motivation des troupes ?*

Tout d'abord, c'est le produit. [...] C'est un produit très affectif, c'est mieux que de travailler sur des boulons. C'est là la grosse motivation. »

« Il y a un attachement à la marque qui est très, très fort, une adhésion très forte aux valeurs et au positionnement de la marque : elle doit être la marque de luxe ultime, c'est ça l'objectif. Tout le monde raisonne en fonction de ça. [...] Ce qui fait marcher les troupes, c'est le fait d'appartenir à [nom de l'entreprise]. [...] Le fait de faire de bons budgets ou de faire son budget, c'est un élément qui est pris en compte, mais ce n'est qu'un élément parmi d'autres. L'indicateur sacro-saint, c'est l'image de la marque. [...] En plus, comme le budget n'est pas l'outil de mesure de la performance et que les réunions budgétaires ne servent pas à challenger les gens, il perd de son intensité. »

« Il y a une relation intéressante dans les agences : les gens sont là depuis longtemps et, si le directeur d'agence passe de Toulouse à Lyon, toute une partie de l'équipe va le suivre, alors que ces gens ont des conjoints, des enfants ! Les relations interpersonnelles ont vraiment beaucoup d'importance. »

En outre, les pratiques budgétaires n'ont pas ou peu d'emprise sur l'importance relative de ces dispositifs. En effet tous, à l'exception d'un dispositif de pilotage marketing-commercial, ont un caractère oral ou informel et tirent ainsi leur force de registres sur lesquels la GB a peu d'atouts. On notera cependant que la GB pourrait en avoir à l'égard des réunions, si elle est utilisée de manière interactive et devient de ce fait le sujet central des réunions. Quant aux dispositifs marketing ou commercial, ils ont été mentionnés dans des entités caractérisées par une activité très commerciale, contre laquelle, là encore, la GB ne peut rien. Ainsi, lorsque ces dispositifs sont fortement présents dans l'entreprise, la GB n'est pas forcément reléguée au rang des dispositifs accessoires (il lui reste notamment ses rôles financiers) mais elle n'a quasiment aucune chance de gagner en importance sur eux : certains de ses rôles potentiels sont déjà exercés par d'autres dispositifs, et d'ailleurs pas forcément plus mal qu'elle ne

²⁶ Réunions du comité de direction, du comité exécutif, d'un comité ou groupe de réflexion stratégique, de groupes de projets, d'équipes commerciales, etc.

²⁷ Dispositifs particuliers de suivi de plans d'action et d'indicateurs commerciaux.

saurait le faire. Dans ces entreprises, la GB a plus un rôle de garde-fou financier mais le « moteur » est ailleurs, ainsi que l'illustre le *verbatim* suivant :

« Un patron de label, il croit plus aux artistes qu'il essaie de lancer qu'en la gestion. Pour lui, ce qui compte, c'est le nombre d'albums vendus, les disques d'or, les paillettes. Il repère un artiste, il y croit, il y va... Et il serait prêt à dépenser une fortune en marketing pour ça. Et c'est là que le budget intervient : le budget c'est le garde-fou.»

La GB peut aussi constituer un contrepoids d'un autre point de vue que financier : en termes de prise de recul par rapport au quotidien et de réflexion

« *A quoi sert principalement la GB dans votre entreprise et mieux que tout autre dispositif ?*

A sortir la tête du guidon et à se projeter dans l'avenir. Notre activité, le transport express, fait que notre quotidien est toujours dans le très court terme et là, avec la GB, on se projette dans l'avenir. »

« Ici, ce n'est pas le budget qui permet de piloter en cours d'année.

[...] *Quel rôle la GB joue-t-elle mieux que tout autre dispositif dans votre entreprise ?*

Cela permet à un moment donné de se poser et de se demander ce qu'on pense être et quelles sont les marges de manœuvre des uns et des autres. Se poser et avoir une prospective, quoi... »

On retrouve là la notion de tension dynamique développée autour du modèle de Simons. Cependant, plusieurs entreprises signalent aussi que l'existence d'un ou plusieurs de ces dispositifs intervenant sur des domaines pourtant différents de celui dévolu à la GB -en l'occurrence, souvent seulement financier dans ce cas- peut empêcher la GB de jouer correctement son rôle. On fait le même constat avec un autre dispositif, la culture client, que nous n'avons pas évoquée jusqu'à présent, mais qui présente des similitudes avec l'intérêt pour le produit, le métier ou la marque.

« Les directeurs d'agence sont impliqués dans la gestion de leur agence, mais ils n'intègrent pas le fait que ce qu'on leur demande avec la GB se reflète dans la performance. Quand on les sollicite sur la GB, ils n'ont jamais le temps, parce qu'ils sont bouffés par les clients, par l'exploitation, etc. [...] Ils nouent une relation forte avec leurs clients. En fait, la pression, elle ne viendra pas de notre côté, elle viendra du côté clients. »

Cela renvoie à une autre composante du tableau 12, l'existence d'une culture particulière par rapport à la gestion, qui renforce ou au contraire contrecarre la GB selon qu'elle est compatible ou pas avec les valeurs véhiculées par la GB. Ce point illustre donc l'importance, mais parfois aussi la difficulté, de parvenir à équilibrer les différentes composantes pour créer une tension dynamique, notamment entre la GB et une culture dominante peu tournée vers la gestion (Flamholtz, 1983 ; Marginson, 1999 ; Mundy, 2010).

4.3.3.2. Trois dispositifs dont l'importance est conditionnée par les pratiques budgétaires

Trois dispositifs formels de gestion ont ceci de particulier qu'ils sont fréquemment utilisés et qu'ils peuvent, soit concurrencer, soit renforcer la GB, en partie en fonction des pratiques budgétaires. Il s'agit du tableau de bord (ou du BSC, mais il n'a été mentionné que 5 fois contre 25 fois pour le tableau de bord), de la gestion des ressources humaines (surtout en ce qui concerne les systèmes d'objectifs individuels et, dans une moindre mesure, la formation) et des dispositifs de prévision et suivi des ventes. Les pratiques qui conditionnent la nature de leur interférence avec la GB concernent leur articulation avec la GB : les informations produites par ces dispositifs sont-elles englobées dans la GB ? ou encore, sont-elles produites après et orientées par la GB ? Si la réponse à l'une de ces deux questions est positive, la GB tend généralement à être non pas concurrencée mais renforcée par ces dispositifs. Nous revenons sur ce point ultérieurement. Néanmoins, l'influence de ces pratiques budgétaires sur la concurrence ou le renforcement de la GB par ces dispositifs n'est pas systématique.

4.4. Les forces et faiblesses de la GB à l'égard de la centralité

4.4.1. Les atouts indépendants des pratiques budgétaires

La GB présente plusieurs atouts intrinsèques, indépendants des pratiques budgétaires.

La capacité à agréger des informations très diverses : à l'inverse des dispositifs non monétaires, la GB permet d'agréger des données opérationnelles très diverses en les traduisant en données monétaires ; qu'il s'agisse de taux de productivité, de taux d'absentéisme, d'attractivité commerciale et de satisfaction des clients, etc., tout finit par s'ajouter et se soustraire dans le compte de résultat. C'est un point mentionné par Otley et Berry (1980).

« Le processus budgétaire, il va résumer beaucoup d'actions et les traduire en chiffres. »

« Le budget, ça synthétise beaucoup de choses. »

La transversalité : à l'inverse de nombreux dispositifs formels, la GB est applicable (et souvent appliquée) à toutes les fonctions de l'entreprise.

« Clairement, rien ne peut être fait sans le budget. Est-ce que le budget est toujours le point de départ pour les décisions ? Pas forcément, mais dans tous les cas, il est forcément présent. »

« La GB n'a pas la place la plus centrale. La plus centrale, c'est l'OPS, pour la stratégie, les objectifs qui en découlent et les plans d'action. Après, ce serait le comité opérationnel pour la gestion au quotidien ; mais en troisième, c'est la GB parce que, malgré tout, c'est cela qui fédère l'intégralité des fonctions et des objectifs des fonctions. »

« Il n'y a pas, en dehors de l'informel, de dispositif global, valable pour toute l'entreprise ?

Il y a quand même la GB. Elle n'est pas centrale, elle n'est pas prise en compte au niveau où elle devrait l'être, mais elle reste le dispositif fédérateur et commun à tout le monde. [...] Par exemple, je vous disais que la gestion de projet est très importante chez nous, mais, malgré tout, 1) elle ne concerne pas tout le monde et 2), même pour ceux qu'elle concerne, ce n'est souvent que sur une partie de leur boulot. »

« En termes de fixation d'horizon, le budget est central. Parce qu'il rassemble tout le monde et qu'il fait parler de chiffres et de perspectives. »

La récurrence et la régularité du processus budgétaire : la GB présente une grande régularité dans ses rythmes : annuel pour la construction des budgets, souvent mensuel pour le suivi budgétaire, souvent trimestriel pour les re-prévisions. Ces rythmes, une fois décidés, sont généralement respectés, ne serait-ce qu'en raison de l'automatisation de la production des données budgétaires. Cela constitue un avantage sur des dispositifs moins formels, tels que les réunions, dont la périodicité peut parfois être bousculée en raison d'urgences opérationnelles.

« Toutes les fonctions de l'entreprise savent que la production s'arrête à J+2 tous les mois, que les résultats sont arrêtés le lendemain et qu'ensuite il faut analyser les écarts. C'est quand même la colonne vertébrale. [...] Il n'y a pas d'autre calendrier, comme ça, mensuel, qui impose des analyses de performance et des réactions. Le budget, avec le suivi mensuel, c'est aussi central pour ça. »

Un langage commun : la transversalité de la GB la prédispose à constituer un langage commun.

« La seule chose commune, le langage commun, c'est quand même en grande partie la GB. [...] S'il n'y avait pas la GB, l'information ne circulerait pas assez, les gens ne seraient pas trop au courant de ce qui se passe en général, et de ce que font les autres à côté. L'intérêt avec la GB -même si ce n'est que des chiffres et que c'est souvent une vision insuffisante- c'est que c'est quand même partagé. »

« Chez nous, vraiment, le budget est partagé partout comme étant un élément basique, ordinaire, non contesté. Il y a eu des tentatives, de la part de gens venant d'un autre monde pilotant par exemple avec un BSC plus ou moins intégré et puis, dans toutes les unités, même celles où ça pouvait le mieux convenir, ça a fait un flop. »

Capacité à agréger des informations de nature diverse, dispositif transversal et récurrent, langage commun : l'ensemble de ces caractéristiques constituent des atouts de la GB en termes de centralité.

« Le budget permet de faire le lien entre tout. Les éléments se renforcent après mutuellement. »
« [La GB], c'est le point de rencontre et l'agrégation de tout.»

4.4.2. Caractère intégrateur ou préalable et utilisation interactive : les principales armes contre la concurrence

Caractère intégrateur ou préalable et utilisation interactive ont en commun d'être des pratiques qui renforcent le potentiel de centralité de la GB, en lui permettant de faire face à la concurrence venant prioritairement de quatre dispositifs formels : le tableau de bord (ou BSC), les systèmes de prévision des ventes, les systèmes d'objectifs individuels et de primes et, moins fréquemment, les dispositifs de suivi de plans d'action ou projets. En effet, l'une des caractéristiques de la centralité est de constituer « *le point de convergence ou de diffusion* » (dictionnaire Larousse) ou encore « *l'élément principal auquel les autres sont subordonnés, où tout converge et d'où tout rayonne* » (dictionnaire de l'académie française). Or, ces trois types de pratiques budgétaires confèrent à la GB cette force du « point de passage obligé », mais à des degrés différents d'après nos résultats : le caractère préalable moins que le caractère intégrateur et ce dernier, moins que l'utilisation interactive. Nous illustrons ci-dessous les effets de ces pratiques sur le niveau de centralité de la GB : positifs quand ces pratiques sont à l'œuvre, négatifs lorsqu'elles ne le sont pas.

Une GB précédant et orientant d'autres dispositifs :

« Le BSC rentre en chausse-pied par rapport au budget : alors que le budget commence en mai, le BSC commence en septembre. Les objectifs de croissance et de profit tombent et après, on cherche à faire rentrer la réalité du business dans ces objectifs. [...] La GB est plus importante que le BSC pour la déclinaison de la stratégie, car les budgets sont faits avant les plans d'action et les conditionnent dans une certaine mesure. »

« Il y a des tableaux de bord, mais ils sont calqués en grande partie sur un certain nombre d'indicateurs qui renvoient aux points sensibles du budget. »

« Les objectifs individuels et les contrats découlent directement du budget. [...] Je dirais que la GB est aussi centrale parce qu'elle sert d'outil de gestion des troupes, en tant que base de la gestion RH.»

Une GB précédée et orientée par d'autres dispositifs :

« A partir du budget marketing et pub donné par le groupe, on fait d'abord un budget des ventes, entre le DG, le responsable logistique, le marketing et le commercial. [...] Et, dès que les ventes par produit et par mois sont prévues, c'est moi qui déroule le package du budget, jusqu'au résultat. Mais cette phase-là est très mécanique en fait. [...] Le processus budgétaire n'est pas le plus important. Ce qui fait marcher la boîte, c'est la prévision des ventes, mensuelle. »

« Le préalable, c'est la prévision des enjeux [hippiques], en concertation avec le PMU. On construit ensuite toute notre base de prévision des réunions hippiques. C'est seulement à partir de ce moment-là qu'on peut faire le budget, jusqu'au résultat. [...] Pour nous, la prévision et le suivi des enjeux, c'est le plus important, parce que ça conditionne tout le reste.

Une GB, intégrative, englobant d'autres dispositifs :

« Dans les objectifs donnés, il y a des indicateurs en termes de tonnage, des objectifs en termes de compagnies de chargement. [...] Le budget permet une consolidation des flux physiques. [Les propositions budgétaires internes] sont complètement argumentées. [...] La GB est l'outil central. [...] Avant, on avait

un outil budgétaire qui était uniquement financier. On l'a fait évoluer en lui associant la dimension unités d'œuvre opérationnelles et maintenant, j'ai entamé une réflexion pour lui associer une dimension RH. »

« Dans le tableau global que je présente au CODIR (comité de direction), il n'y a que les principaux éléments de variance. Mais derrière, on a tout un système de tableaux de bord extrêmement détaillés, sur chaque fonction, et on les sort tous les mois ; au niveau des usines, ils l'ont même au quotidien, en hebdo et en mensuel. Toutes les variances de mon analyse à moi, globale, sont déclinées dans chacune des fonctions. [...] Par exemple, pour un produit fabriqué dans une usine, je suis capable d'analyser la variance complète : mon écart sur le coût de revient vient, pour telle part, d'un écart sur matière, et dans la matière, je vais pouvoir expliquer qu'en fait, j'ai consommé plus de tel ingrédient, et pareil, pour les taux de perte, les taux d'arrêt machines, le nombre de personnes sur la ligne etc. »

« Le processus budgétaire, c'est le processus prévisionnel au sens très large. [...] Les tableaux de bord qualité sont intégrés dans le package budgétaire. [...] Tout ce qui est prévision et suivi des ventes, c'est dans le processus budgétaire. [...] Tout le fonctionnement de l'entreprise est basé sur le budget, toute référence est une référence budgétaire et ça, c'est parce que le budget n'est pas que financier, parce qu'il y a une connexion complète entre le budget et les plans d'actions, ils sont intégrés au budget. »

Une GB peu intégrative :

« *En dehors de la GB, quels sont les mécanismes très importants pour piloter les troupes ?*
Les objectifs individuels et les plans d'action des départements, qui ne sont qu'en partie liés au budget. »

« On connaît au jour le jour les ventes de la journée précédente et puis les ventes du mois. On est très, très orientés sur les statistiques commerciales. On a des systèmes de prévision des ventes très, très sophistiqués. *Et c'est géré par vos services ?*

Euh, non. Parce que ce sont des outils très « utilisateurs » et les gens du marketing, les commerciaux, les comptes-clés, la direction générale, tout ce monde-là y a accès en direct. Ça ne passe pas par nous. Mais c'est un mécanisme extrêmement fort de pilotage. »

« Les patrons de réseaux sont très tournés sur l'atteinte du chiffre d'affaires et moins sur le résultat. *Mais est-ce que leur prime est plus fortement liée à la progression du CA qu'au respect du budget ?*

Oui, clairement. Donc, c'est en fait lié à la manière dont sont gérés les incitatives.

[...] Dans quel domaine votre GB touche-t-elle éventuellement ses limites ?

Justement, c'est là où je pense que le fait de passer au BSC serait intéressant [...] La GB est trop analysée de manière chiffrée, pas assez comme une ouverture ou une mise en perspective sur des outils, des objectifs autres que des objectifs de progression purement en volume ou en valeur. »

Une GB utilisée de manière interactive ou peu diagnostique :

« Tous les mois, on a une réunion, où on discute des résultats du mois précédent avec le niveau hiérarchique supérieur. Non seulement on justifie notre résultat par rapport au budget, mais on parle aussi de nos difficultés, on parle des affaires, quoi. Et, surtout, il y a une revue permanente du forecast de fin d'année, ou des difficultés qu'on peut rencontrer et des plans d'action qui sont associés. [...] La base de cette réunion, c'est l'analyse des écarts. Elle sert à comprendre ce qui s'est passé, à rechercher des plans d'action, à revoir les prévisions. C'est vraiment une revue complète du business, tous les mois. [...] La GB, c'est vraiment la trame décisionnelle. »

« Tous les opérationnels ont accès en temps réel à leur budget par SAP. Ensuite les résultats sont revus tous les mois en comité de direction.

Cette réunion, elle se borne plus à une simple présentation ou c'est vraiment l'occasion de creuser ?

Ce qui intéresse le DG, c'est de comprendre. S'il sent qu'il y a à creuser, il creuse. C'est impensable de venir simplement avec une info sans avoir déjà réfléchi à l'action.

[...] Pour tout ce qui est pilotage en cours d'année, quels autres mécanismes d'ajustement vous avez ?

L'essentiel part des revues mensuelles de performance. Sur ce point, la GB est centrale parce qu'on retrouve obligatoirement à un moment donné dans le budget les retombées des plans d'action et c'est l'occasion de revoir les résultats et donc, la GB, c'est un déclencheur pour aller voir ce qui se passe. »

« En fait, ce n'est pas au moment du budget que va se manifester le plus de pression. Tout va se passer pendant l'année, au moment des reportings. Là, on vous applique la question, comme on disait au moyen-âge ; vous vous faites challenger sur tout : sur les volumes, les coûts de production, l'organisation. »

Signalons que nous n'avons relevé dans les entretiens presque aucun cas d'utilisation totalement interactive au sens de Simons, mais que, néanmoins, on a observé que la mise sous tension est d'autant plus forte qu'elle est peu diagnostique. Il ne semble notamment pas nécessaire d'abandonner toute référence au budget dans la rémunération pour bénéficier des effets positifs sur le niveau de centralité de la GB d'échanges récurrents et intenses avec le dirigeant ; une telle utilisation « hybride » de la GB permet même de bénéficier en même temps de l'effet favorable lié à l'intégration des objectifs individuels. Ce résultat est convergent avec ceux de Sponem (2004).

4.4.3. Les handicaps de la GB

La GB est également confrontée à certaines limites, principalement de trois types d'après nos entretiens.

Les contraintes informatiques et temporelles

« Quelles seraient les pistes d'amélioration de votre processus budgétaire ?

J'ai surtout un problème d'outils, en fait. C'est un process où on mouline beaucoup, beaucoup d'informations. Il faudrait une intégration entre les outils de production, les outils budgétaires et les outils de reporting. Mais c'est un problème de coûts, parce que ce genre d'outils, ça coûte très cher. »

« Le processus est bien, mais les outils ne le sont pas ; le traitement manuel des données est très lourd et trop long. »

« Les améliorations, ce serait sur les systèmes d'information. [...] Aujourd'hui, le problème, ce n'est pas d'avoir les données –parce qu'on les a- mais d'avoir des outils pour les analyser, pour tous les utilisateurs de la GB. »

Rappelons que les capacités informatiques constituent également une des limites à l'utilisation du BSC ; cela ne constitue donc pas un handicap de la GB à l'égard du BSC ou de tout autre système « hégémonique » de contrôle fondé sur l'information formelle.

Une autre limite à l'exploitation maximale du potentiel de la GB, qui passe notamment par une utilisation interactive, suppose une forte implication des dirigeants. On peut alors se heurter à une trop faible disponibilité du dirigeant. Simons (1995, 2000) souligne ce problème avec le concept de « retour sur management » (*return on management*).

« Ce serait bien aussi d'avoir plus de participation. Mais, là, le point, c'est de convaincre le general management de le faire et de trouver les créneaux de temps pour le faire. »

L'influence du profil du dirigeant

Le lien entre le profil du dirigeant et l'importance de la GB dans le contrôle organisationnel a déjà été souligné dans la littérature (Sponem, 2004 ; Zrihen, 2002). Certains de nos interlocuteurs en attestent aussi.

« Je suis dans une boîte financière, gérée par des financiers. On doit sortir tous les quarts des chiffres et on a également une communication très forte de la part du management tous les trimestres suite à la publication des chiffres à Wall Street. Quand je compare avec des amis, je vois bien que ça n'a rien à voir avec quand on travaille chez P., L., enfin, bref, des boîtes qui ont comme nous des tailles significatives mais qui ne sont pas du tout gérées comme nous. »

« Mon patron n'est pas du tout un gestionnaire. Il me délègue complètement ces choses-là. [...] Il n'a pas une implication forte par rapport au processus budgétaire. »

« Notre présidente, si elle voit une dérive dans son tableau de bord, elle appelle directement l'intéressé, mais il n'y a pas de réunions formelles et mensuelles d'analyse des performances avec elle [...] Sa façon de

faire, c'est de recouper les informations. [...] C'est plutôt une multitude de faisceaux informels d'informations. Elle a un management sensitif. »

Un caractère intrinsèquement peu inspirant :

Les aspects financiers ne sont pas les mieux placés pour créer un élan et obtenir l'adhésion. C'est sans doute la raison de la difficulté déjà évoquée de la GB à l'emporter, en termes de motivation et parfois de mise sous tension, sur des facteurs culturels et/ou informels marqués : passion pour le produit ou le métier, relations interpersonnelles informelles, forte culture client.

« La gestion budgétaire, je ne pense pas qu'il faut la prendre comme un outil de motivation. »

« *Qu'est-ce que la GB ne parvient pas bien à faire ?*

Eh bien, peut-être la gestion des hommes. »

Notons cependant que le caractère parfois rébarbatif du formalisme et des données monétaires de la GB peut être atténué si la GB intègre des données non monétaires et plus encore si elle est l'occasion d'échanges oraux et de réflexion lors de réunions, dans le cadre d'une utilisation peu diagnostique.

4.5. Vers une typologie des niveaux de centralité de la GB

L'ensemble des constats précédents permet de proposer une arborescence explicative et une typologie des six places budgétaires dégagées précédemment (cf. tableaux 7 et 8). Ce travail a nécessité un retour à chaque entretien, pour nous en remémorer autant la tonalité globale que les spécificités sur tel ou tel point particulier. Nos principales questions à ce stade étaient les suivantes : les pratiques budgétaires sont-elles plutôt traditionnelles ? existe-t-il d'autres dispositifs de contrôle ou des facteurs culturels importants dans l'organisation ? quelle est la nature des interactions de la GB avec ces autres dispositifs ? comment notre interlocuteur exprime-t-il et explique-t-il le niveau de centralité de la GB ? Nous avons analysé de la sorte 48 processus budgétaires (24 entités aux deux niveaux d'analyse). Puis nous avons regardé si les entités rattachées à un même groupe présentaient des caractéristiques similaires. En l'occurrence, cela se vérifie bien pour cinq groupes sur six, pour lesquels nous sommes parvenue à dégager des tonalités en termes de tendances générales²⁸.

L'arborescence explicative repose sur la combinaison de trois grands facteurs d'influence. Tout d'abord, les pratiques budgétaires favorisent l'importance relative de la GB si elles sont peu traditionnelles, c'est-à-dire lorsque la GB est intégrative ou préalable par rapport à d'autres dispositifs formels et /ou est utilisée de manière peu diagnostique. Cependant, le niveau de centralité potentielle de la GB généré par les pratiques ne peut totalement se concrétiser que si la GB n'est pas confrontée à des facteurs culturels ou informels trop adverses. Enfin, le niveau de centralité de la GB peut aussi dépendre de l'existence d'autres dispositifs formels de contrôle (i.e. en dehors des facteurs culturels) et de la cohérence de ces dispositifs entre eux ou par rapport à la culture dominante.

L'arborescence explicative des six groupes budgétaires est présentée dans le schéma 1. Le schéma 2 replace quant à lui les six groupes dans la matrice initiale de centralité de la GB²⁹.

²⁸ Signalons toutefois que la correspondance n'est pas totale : il arrive qu'au sein d'un même groupe, quelques entités, minoritaires, présentent des caractéristiques différentes, mais généralement pas à tous les égards.

²⁹ Dans ces deux schémas, les trois groupes possibles avec une culture dominante défavorable à la GB (groupes 2, 3 et 6) sont représentés dans un dégradé de jaunes; les trois groupes possibles en l'absence d'une telle culture (groupes 1, 4 et 5) sont représentés dans un dégradé de verts.

Schéma 1 : Arborescence des facteurs d'influence sur le niveau de centralité de la GB

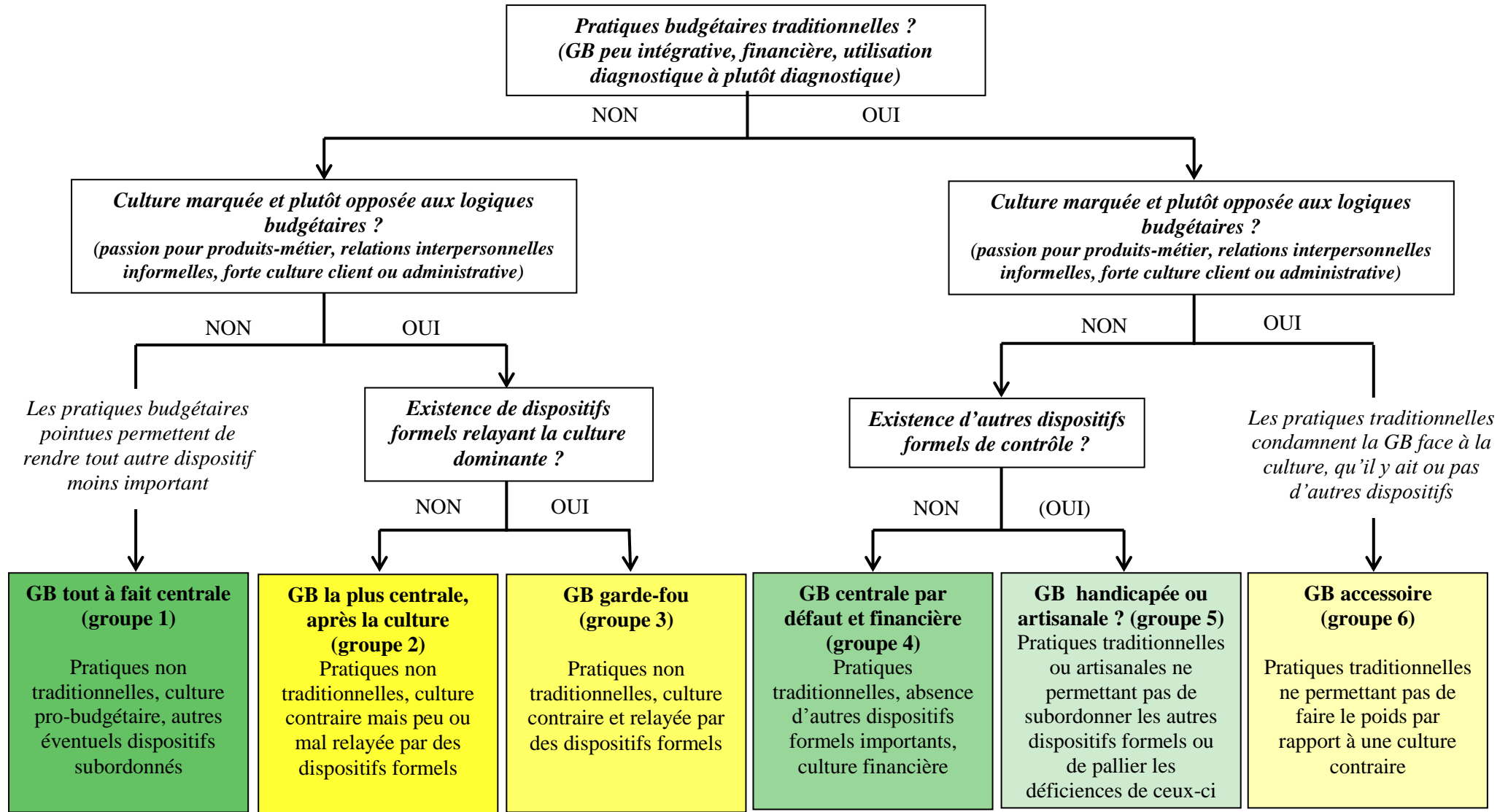
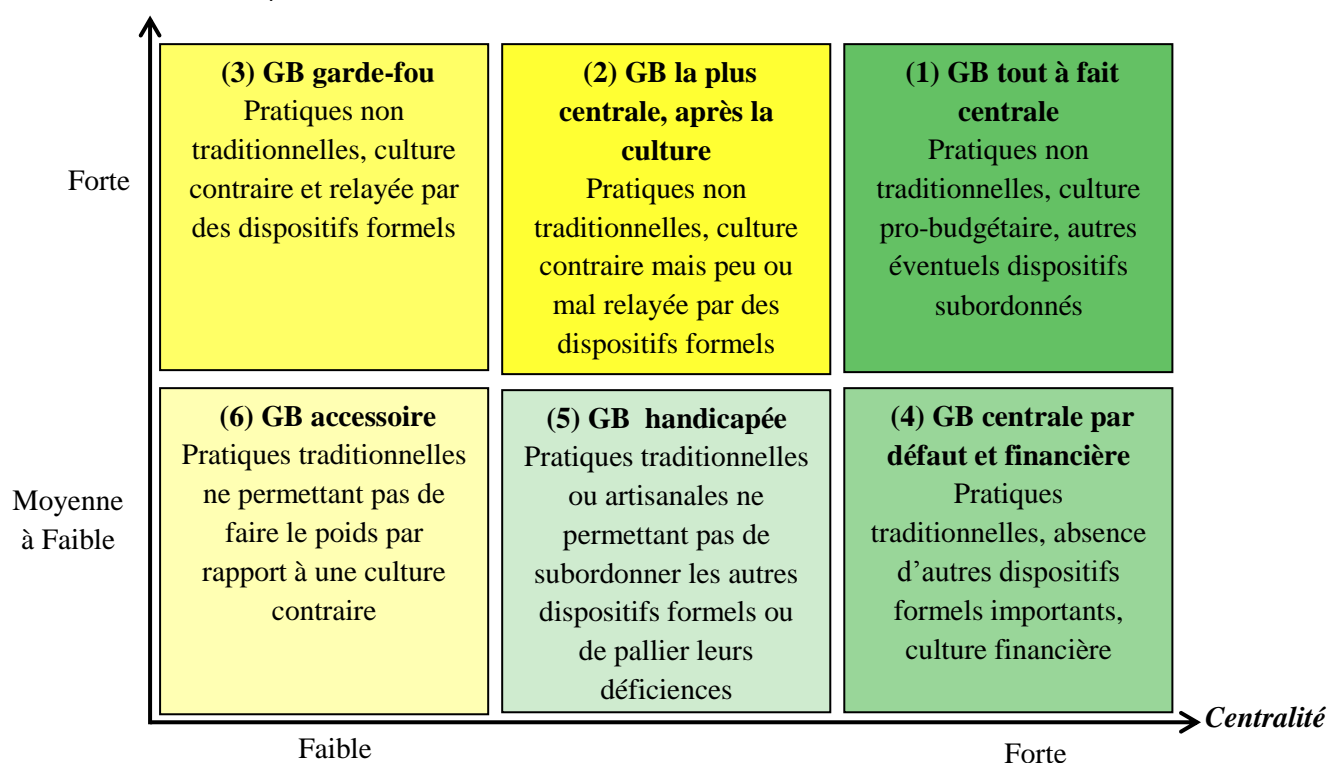


Schéma 2 : Typologie des places de la GB dans le contrôle organisationnel

Utilité de la GB (nombre et intensité de ses rôles)



Les six groupes peuvent être décrits plus précisément de la manière suivante.

Groupe 1 : GB tout-à-fait centrale

Il regroupe neuf processus budgétaires : quatre pour la relation au niveau N+1 et cinq en interne. Ils ont généralement en commun d'être peu diagnostiques, ce qui se traduit par une mise sous tension plus élevée que la moyenne, et/ou d'intégrer ou d'orienter d'autres dispositifs formels de contrôle, ce qui favorise la déclinaison stratégique, améliore la cohérence et affaiblit les dispositifs concurrents potentiels. La GB est globalement exigeante, elle constitue LE dispositif de contrôle par excellence et, en interne, les opérationnels y sont fortement impliqués. Par ailleurs, toutes les subdivisions sont de taille importante.

Groupe 2 : GB la plus centrale après la culture ou à certains égards seulement

Il regroupe quatre processus budgétaires : un pour la relation au niveau N+1 et trois en interne. Ils correspondent à des pratiques similaires à celles du groupe 1, c'est-à-dire assez peu traditionnelles. Cependant, soit ils sont confrontés à des cultures plutôt défavorables à la GB, soit ils présentent des lacunes en raison de la déficience d'autres systèmes de gestion (par exemple, absence de vision moyen terme ou d'approche marketing permettant de fiabiliser les prévisions de vente). Ils ne sont donc pas perçus comme le dispositif de contrôle par excellence. Lorsque la culture organisationnelle est plutôt contraire aux logiques budgétaires, la GB est perçue comme le dispositif formel le plus important mais elle oriente cependant moins que la culture les comportements ; lorsque la GB est entravée par les déficiences d'autres dispositifs, elle est perçue comme centrale à certains égards, mais moins à d'autres : par exemple, pour la mise sous tension, mais pas pour la déclinaison de la stratégie, ou encore, pour la mise sous tension de certaines fonctions mais pas d'autres.

Groupe 3 : GB garde-fou

Il concerne quatre processus budgétaires, tous internes. Ils sont tous confrontés à des cultures contraires, le plus souvent caractérisées par une passion pour les produits, très inspirants ou valorisants ou, pour une entité, par une activité très commerciale, plus tournée sur les ventes que sur le résultat. La GB joue le rôle ingrat de retour aux réalités financières. Les pratiques budgétaires sont, soit hybrides, soit diagnostiques mais, dans ce dernier cas, elles sont combinées avec un niveau élevé de difficulté des objectifs grâce à une bonne connaissance par le dirigeant des possibilités opérationnelles. En revanche, elles n'orientent et n'englobent pas, ou partiellement, les informations produites par d'autres dispositifs plus naturellement en phase avec la culture dominante (dispositif qualité ou de suivi de la satisfaction client, systèmes très développés de prévision et de suivi des ventes, dispositif de suivi de projets ou de plans d'action). La GB contribue à créer une tension dynamique, mais dont elle est le parent pauvre, en termes de perception, comparativement à la culture.

Groupe 4 : GB centrale par défaut et financière

Il concerne douze processus budgétaires, tous dans la relation au niveau N+1. Tous les niveaux N+1 ont des logiques uniquement financières à l'égard de leur subdivision, soit par culture, soit par méconnaissance du marché et des possibilités de la subdivision, soit par relatif désintérêt à son égard en raison de sa petite taille pour eux ; ainsi, les objectifs budgétaires ne tiennent quasiment pas compte d'aspects non monétaires et sont relativement peu ambitieux. L'utilisation de la GB par le niveau N+1 est très majoritairement diagnostique ou plutôt diagnostique et le niveau N+1 n'utilise quasiment aucun autre dispositif de contrôle. L'utilité de la GB dans la relation au niveau N+1 est le plus souvent faible ou au mieux moyenne, car la mise sous tension et la déclinaison de la stratégie sont de faible intensité en raison des pratiques. La GB sert typiquement un contrôle des résultats financiers, mais sans être impliquée dans une tension dynamique avec d'autres dispositifs.

Groupe 5 : GB handicapée et artisanale ?

Il concerne huit processus budgétaires : trois en interne et cinq dans la relation au niveau N+1. Ce groupe est le moins homogène et le plus délicat à interpréter. Le seul point à peu près commun est que la GB tend à être handicapée : en interne, par des déficiences d'autres systèmes de gestion (absence de trajectoire à moyen terme pour tirer les objectifs, déficience de la structure, multitude d'autres dispositifs formels tous déconnectés les uns des autres et de la GB, manque de fiabilité des prévisions de vente) ou par un manque d'intérêt du niveau N+1, qui laisse sa subdivision « ronronner ». Les pratiques budgétaires ont tendance à être moins traditionnelles qu'artisanales ou peu cohérentes et ne permettent pas de pallier ces handicaps. Les relations interpersonnelles informelles ont plutôt plus d'importance qu'ailleurs et ce, en dépit d'une grande hétérogénéité des subdivisions quant à la taille.

Groupe 6 : GB accessoire

Il concerne onze processus budgétaires : deux dans la relation au niveau N+1 et six en interne. Ils ont presque tous en commun d'être confrontés à une culture contraire à la GB (passion pour le métier ou les produits, culture administrative, culture très commerciale tournée plus sur les ventes que sur le résultat, culture client poussée). Utilisée de manière majoritairement diagnostique, la GB ne parvient pas à s'imposer dans un environnement plutôt hostile. C'est le groupe où les relations interpersonnelles ont le plus souvent beaucoup d'importance. En interne, la GB tend à jouer plus qu'ailleurs des rôles financiers ou de sécurisation ou de légitimation, mais moins qu'ailleurs les rôles stratégiques et de mise sous tension.

On note que deux groupes sont spécifiques à l'un des deux niveaux d'analyse : le groupe 3 de la « GB garde-fou », en interne aux subdivisions et le groupe 4 de la « GB centrale par défaut et financière », dans la relation au niveau N+1. Cela suggère que la GB est plus souvent utile mais souvent centrale en interne que dans la relation au niveau N+1.

Ce sont aussi les deux groupes où l'utilité et le niveau de centralité sont les plus opposés. Les caractéristiques du groupe 3 suggèrent que le contrôle organisationnel est particulièrement fort ; il combine en effet la motivation liée au métier ou au secteur d'activité avec la GB ainsi qu'avec d'autres dispositifs formels qui relayent la culture dominante. Il constitue une illustration de la notion de la tension dynamique développée autour du modèle de Simons. A l'inverse, le groupe 4 indique un contrôle organisationnel très déséquilibré, car trop exclusivement axé sur la GB. De même, le groupe 6 de la « GB accessoire », où la GB est réduite à ses seules fonctions les plus irréductibles face à une culture dominante adverse, constitue une illustration d'un contrôle organisationnel peut-être déséquilibré en sens inverse.

Conclusion

L'étude fournit des clés de compréhension de la contribution de la GB à l'équilibre et à l'efficacité globale du contrôle organisationnel, à travers les modalités de coexistence de la GB avec d'autres composantes, formelles ou informelles, du contrôle organisationnel.

Plus précisément, elle montre que les pratiques budgétaires et la culture organisationnelle influencent le niveau de centralité de la GB pour le contrôle organisationnel. En effet, l'existence d'une culture marquée et sa compatibilité avec les logiques budgétaires conditionnent le potentiel de centralité de la GB : face à une culture organisationnelle contraire, la GB ne peut pas être tout-à-fait centrale. Cependant, la concrétisation du potentiel de centralité de la GB, compte-tenu de la culture, dépend des pratiques budgétaires et de l'existence ou pas d'autres dispositifs formels de contrôle. En effet, en présence d'autres dispositifs formels de contrôle, l'utilisation de la GB comme dispositif de contrôle des résultats strictement financiers nuit à son utilité et à son niveau de centralité.

La combinaison de ces trois facteurs (culture organisationnelle, existence d'autres dispositifs, pratiques budgétaires) sous forme d'une arborescence permet d'expliquer en grande partie six types budgétaires distincts par leurs niveaux d'utilité et d'importance pour le contrôle organisationnel. Cette typologie montre notamment que les niveaux d'utilité et de centralité de la GB sont parfois dissociés. Ainsi, la GB peut être très utile sans être pour autant centrale et, inversement, la GB peut être centrale en dépit d'une faible utilité. Le premier cas de figure traduit un niveau élevé de contrôle organisationnel et se rencontre uniquement dans l'utilisation de la GB en interne à des subdivisions ; le second cas de figure traduit un contrôle organisationnel particulièrement faible et se rencontre uniquement dans l'utilisation de la GB pour le contrôle des subdivisions par le niveau N+1. Ce constat suggère deux pistes d'explication : il existe parfois un découplage entre sièges-groupes et subdivisions dans l'utilisation de la GB et/ou la perception de l'utilité et de la centralité de la GB peut différer entre « contrôleurs » et « contrôlés ».

Au niveau académique, l'apport principal de l'étude réside dans la proposition d'une grille de compréhension globale des effets combinés de différents facteurs sur l'importance de la GB

pour le contrôle organisationnel. Quant aux facteurs d'influence en eux-mêmes, plusieurs avaient déjà été identifiés ou au moins suggérés précédemment (prévalence de la culture organisationnelle, implications de pratiques budgétaires intégratives et d'une utilisation interactive sur l'importance relative de la GB). Cependant, l'étude permet de préciser ou de nuancer certains résultats de recherches antérieures. Ainsi, par rapport au modèle de Simons, l'étude confirme les concepts de tension dynamique et de déséquilibre du contrôle organisationnel, mais suggère l'importance de facteurs culturels non maîtrisés par le dirigeant et qui ne font donc pas partie du levier de contrôle des croyances. Notre travail pourrait ainsi alimenter le courant de recherches qui tiennent compte des facteurs culturels dans l'analyse de l'équilibre du contrôle organisationnel (Mundi, 2010 ; Widener, 2007). Par ailleurs, nous introduisons le concept de centralité qui tient compte, en plus du concept d'importance relative de Komarev (2007), des phénomènes de concurrence ou de renforcement (qui peuvent provenir de dispositifs moins importants que la GB) et du concept d'articulation avec les autres dispositifs. .

Au niveau managérial, l'étude analyse sous quelles conditions, organisationnelles et en termes de pratiques budgétaires, la GB peut être utile : parfois de manière modeste, parfois de manière marquée. Deux messages principaux se dégagent :

- Dans ses choix sur les pratiques budgétaires et ses attentes par rapport à la GB, un dirigeant devrait moins tenter de gérer la culture que de gérer en étant conscient de la culture (Hatch, 2000) et cela vaut d'autant plus lorsque la culture est liée au secteur d'activité et que le dirigeant peut donc difficilement l'orienter.
- En ce qui concerne les pratiques budgétaires, nos résultats invitent des dirigeants qui souhaiteraient optimiser l'utilité de la GB à se déprendre d'une conception traditionnelle pour évoluer vers une GB plus intégrative et/ou utilisée de manière plus interactive.

Néanmoins, l'étude présente plusieurs limites. Tout d'abord, le fait de n'avoir qu'un seul interlocuteur dans chaque organisation étudiée introduit un risque de biais sur l'appréciation des utilités et importances respectives de la GB et des autres mécanismes de contrôle. Il eut été intéressant d'interroger plusieurs personnes de fonctions différentes pour l'analyse interne et d'interroger aussi des personnes situées aux sièges ou directions d'entreprise pour l'analyse de la relation avec le niveau N+1. Par ailleurs, pour interpréter le matériau à la fois très volumineux et hétérogène issu des entretiens, nous avons notamment réalisé des calculs à partir de données qualitatives condensées, suite à un codage, sous forme de tableaux récapitulatifs sur chaque item. Or, il était parfois malaisé de faire rentrer les propos de nos interlocuteurs dans les différentes « cases » de chaque item et l'analyse qui en découle est donc vraisemblablement parfois réductrice. Par ailleurs, les possibilités d'analyse chiffrée et leur significativité sont limitées sur un échantillon de 24 entretiens. Enfin, l'arborescence que nous proposons ne permet pas d'expliquer totalement les six groupes budgétaires ; l'hétérogénéité de certains groupes peut être due à la subjectivité de nos interlocuteurs mais on ne peut pas non plus exclure que l'arborescence soit incomplète.

La plupart de ces limites tiennent au caractère exploratoire de l'étude, dont les résultats auraient donc besoin d'être vérifiés. Ainsi, une enquête quantitative sous forme de questionnaire permettrait d'approfondir l'influence des pratiques budgétaires sur l'importance relative de la GB par rapport aux dispositifs les plus répandus d'après notre étude. Par ailleurs, l'arborescence et l'analyse des types budgétaires appelleraient un approfondissement au moyen d'études de cas.

Bibliographie

- Abernethy, M.A., Chua, W.F. (1996). A field study of control system redesign: the impact of institutional processes on strategic choice. *Contemporary Accounting Research* 13 (2) : 569-606
- Anthony R.N. (1965). *Planning and control systems : a framework for analysis*. Boston: Harvard University
- Anthony R.N. (1988-1993). *La fonction contrôle de gestion*. Paris : Publi-Union
- Arwid,i O., Samuelson, L. A. (1993). The development of budgetary control in sweden – a research note. *Management Accounting Research* 4 : 93-107
- Barret, E., Fraser, L.B. (1978). Les contradictions du contrôle budgétaire. *Harvard L'Expansion* : 110-119
- Baxter, J., Chua, W.F. (2003). Alternative management accounting research – whence and whither. *Accounting, Organizations and Society* 28 : 97-126
- Berland, N. (1999a). L'histoire du contrôle budgétaire en France. Doctorat en sciences de gestion, Paris : Université Paris-Dauphine.
- Berland, N. (1999b). A quoi sert le contrôle budgétaire ?. *Finance, Contrôle, Stratégie* 2 (3) : 5-24
- Berland, N. (2004). La gestion sans budget : évaluation de la pertinence des critiques et interprétation théorique. *Finance, Contrôle, Stratégie* 7 (4) : 37-58
- Berland, N., Chiapello, E. (2004). Le rôle des réformateurs sociaux dans la diffusion de nouvelles pratiques de gestion : le cas du contrôle budgétaire en France (1930-1960). *Comptabilité, Contrôle, Audit* : 133-160
- Berland, N., Chiapello, E. (2008). Criticisms of capitalism, budgeting and the double enrolment : budgetary control rhetoric and the social reform in France in the 1930s and the 1950s. *Accounting, Organizations and Society* 34 : 28-57
- Bescos, P.L., Cauvin, E. (2003). La démarche budgétaire : les opérationnels sont-ils d'accord avec les financiers ?. *Echanges* 198 : 20-21
- Besson, M., Löning, H., Mendoza, C. (2004). Les directeurs commerciaux face au processus budgétaire. *Comptabilité, Contrôle, Audit* 10 (2) : 125-154
- Bisbe, J., Malagueño, R. (2009). The choice of interactive control systems under different innovation management modes. *European Accounting Review* 18 (2) : 371-405
- Bisbe, J., Otleý, D. (2004). The effects of the interactive use of management control systems on product innovation. *Accounting, Organizations and Society* 29 : 709-737
- Bouquin, H. (1998). *Le contrôle de gestion*. 4^{ème} édition, Paris : Presses Universitaires de France
- Bouquin, H. (2010). *Le contrôle de gestion*. 9^{ème} édition, Paris : Presses Universitaires de France
- Bourguignon, A. (2001). Evaluer les performances (II) : les critères mobilisés par la GRH et le contrôle de gestion sont-ils concurrents ou complémentaires ?. *Management et conjoncture sociale* 604 : 20-24
- Bourguignon, A., Malleret, V., Norreklit, H. (2002). L'irréductible dimension culturelle des instruments de gestion : l'exemple du tableau de bord et du *balanced scorecard*. *Comptabilité, Contrôle, Audit* (n° spécial) : 7-32
- Brimson, J., Antos, J.J. (1999). Activity-based budgeting. In *Handbook of budgeting*. R. Rachlin, John Wiley and Sons, Inc
- Bunce, P., Fraser, R., Woodcock, L. (1995). Advanced budgeting : a journey to advanced management systems. *Management Accounting Research* 6 : 253-265
- Burchell, S., Clubb, C., Hopwood, A., Hughes, J. (1980). The roles of accounting in organizations and society. *Accounting, Organizations and Society* 5 (1) : 5-27

- Burlaud, A. (2000). Contrôle et gestion. In *Encyclopédie de comptabilité, contrôle, audit*. Paris : Economica, 521-532
- 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* : 127-168
- Chenhall, R.H., Brownell, P. (1988). The effect of participative budgeting on job satisfaction and performance : role ambiguity as an intervening variable. *Accounting, Organizations and Society* 13 (3) : 225-233
- Chiapello, E. (1996). Les typologies des modes de contrôle et leurs facteurs de contingence : un essai d'organisation de la littérature. *Comptabilité, Contrôle, Audit* 2 (2) : 51-74
- Choffel, D., Meyssonier, F. (2005). Dix ans de débats autour du balanced scorecard. *Comptabilité, Contrôle, Audit* 11 (2) : 61-82
- Collins, F. (1982). Managerial accounting systems and organizational control : a role perspective. *Accounting, Organizations and Society* 7 (2) : 107-122
- Covaleski, M.A., Evans, J.H., Luft, J.L., Shields, M.D. (2003). Budgeting research : three theoretical perspectives and criteria for selective integration. *Journal of Management Accounting Research* 15 : 3-49
- Dent, J.F. (1991). Accounting and organizational cultures : A field study of the emergence of a new organizational reality. *Accounting, Organizations and Society* 16 (8) : 705-732
- Dermer, J. (1988). Control and organizational order. *Accounting, Organizations and Society* 13 (1) : 25-36
- Chenhall R.H., Brownell P. (1988). « The effect of participative budgeting on job satisfaction and performance : role ambiguity as an intervening variable », *Accounting, Organizations and Society*, 13 (3) : 225-233
- DiMaggio, P., Powel, W. W. (1983). The Iron Cape Revisited : Institutional Isomorphism and Collective Rationality in Organizational Fields. *American Sociological Review* 48(2) : 147-160
- Drury, C. (1986). *Management Cost Accounting*. Chapman and Hall
- Ekholm, B. G., Wallin, J. (2000). Is the annual budget really dead ?. *The European Accounting review* 9 (4) : 519-539
- Fiol, M. (1999). Le contrôle de gestion est-il encore un mode de convergence des buts ?. In *Questions de contrôle*. Paris : Presses Universitaires de France, 97-122
- Flamholtz, E.G. (1983). Accounting, budgeting and control Systems in their organizational context : theoretical and empirical perspectives. *Accounting, Organizations and Society* 8 (2/3) : 153-169
- Flamholtz, E.G., Das, T.K., Tsui, A.S. (1985). Toward an integrative framework of organizational control. *Accounting, Organizations and Society* 10 (1) : 35-50
- Ferreira, A., Otley, D. (2009). The design and use of performance management systems : An extended framework of analysis. *Management Accounting Research* 20 :263-282
- Germain, C. (2006). The design of management control Systems, the interaction between Budgets and tableaux de bord : an action research. *29th congress of the European Accounting Association*
- Germain, C. (2009). Les relations entre les budgets et les systèmes de mesure de la performance non financière : une étude empirique. *Finance Contrôle Stratégie* 12 (4) : 143-161
- Gervais, M. (2000). Animation et gestion budgétaire. In *Encyclopédie de Comptabilité, Contrôle de Gestion, Audit*. Paris : Economica, 29-47
- Grabner, I., Moers, F. (2013). Management control as a system or a package ? Conceptual and empirical issues. *Accounting, Organizations and Society* <http://dx.doi.org/10.1016/j.aos.2013.09.002>

- Hansen, S.C., Otle, D.T., Van der Stede, W.A. (2003). Practice developments in budgeting : an overview and research perspective. *Journal of Management Accounting Research* 15 : 95-116
- Hansen, S.C., Van der Stede, W.A. (2004). Multiple facets of budgeting : an exploratory analysis. *Management Accounting Research* 15 (4) : 415-439
- Hartmann, F.G.H. (2000). The appropriateness of RAPM : toward the further development of theory. *Accounting, Organizations and Society* : 451-482
- Hatch, M.J. (1997-2000). *Théorie des organisations : de l'intérêt de perspectives multiples*. De Boeck Université
- Henri, J.F. (2006). Management control systems and strategy : a resource-based perspective. *Accounting, Organizations and Society* 31 : 529-558
- Hofstede, G. (1967-1977). *Contrôle budgétaire : les règles du jeu*. Paris : Editions Hommes et Techniques.
- Hofstede, G. (1981). Management control of public and not-for-profit Activities. *Accounting, Organizations and Society* 6 (3) : 193-211
- Hope, J., Fraser, R. (1997). Beyond budgeting ... Breaking through the barrier to the « third wave. *Management Accounting* December
- Hope, J., Fraser, R. (1998). Measuring performance in the new organizational model. *Management Accounting*, June : 22-23
- Hope, J., Fraser, R. (1999a). Beyond budgeting ... Building a new management model for the information age. *Management Accounting*, January
- Hope, J., Fraser, R. (1999b). Budgets : the hidden barrier to success in the information age. *Management Accounting*, March : 24-26
- Hope, J., Fraser, R. (1999c). «Budgets : how to manage without them. *Management Accounting*, April
- Hope, J., Fraser, R. (1999d). Budgets : tool of repression and a barrier to change. *Financial Times*, May, 18th
- Hope, J., Fraser, R. (2003). *Beyond Budgeting ; how Managers Can Break from the Annual Performance Trap*. Boston, Harvard Business School Press
- Hopwood, A.G. (1972). An empirical study of the role of accounting data in performance evaluation. *Journal of Accounting Research* : 156-193
- Hopwood, A.G. (1987). The archeology of accounting systems. *Accounting, Organizations and Society* 12 (3) : 207-234
- Jordan, H. (2005). Enquête 2004 HEC-DFCG ; Contrôle de gestion et performance. *Echanges* (218) : 14-17
- Kaplan, R. S., Norton, D.P. (1992). The balanced scorecard – measures that drive performance. *Harvard Business Review* : 71-79
- Kaplan, R.S., Norton, D. P. (2000). Having trouble with your strategy ? Then, map it. *Harvard Business Review* 78 (5) : 167-176
- Kaplan, R.S., Norton, D.P. (2001). Transforming balanced scorecard form performance Measurement to strategic management : part 2. *Accounting Horizons* 15 (2) : 147-160
- Kaplan, R.S., Norton, D.P. (2010). Le tableau de bord équilibré : un bilan. *Echanges* 181
- Kenis, I. (1979). Effects of budgetary goal characteristics on managerial attitudes and performance. *The Accounting Review* LIV (4) : 707-721
- Komarev, I. (2007). La place des budgets dans le dispositif de contrôle de gestion : une approche contingente. Doctorat en sciences de gestion, Bordeaux :Université Montesquieu-Bordeaux IV.
- Lehmann-Ortega, L., Naro, G. (2008). Contrôle de gestion, capacités dynamiques et stratégies émergentes dans les organisations entrepreneuriales : la conception d'un balanced-scorecard

- comme « levier de contrôle interactif. 29^{ème} Congrès de l'Association Francophone de Comptabilité, Essec, Cergy-Pontoise
- Libby, T., Lindsay, R. M. (2010). Beyond budgeting or budgeting reconsidered ? A survey of North-American budgeting practice. *Management Accounting Research* 21 : 56-75
- Lorino, P. (1995). *Comptes et Récits de la Performance : Essai sur le pilotage de l'Entreprise*. Paris : Editions d'organisation
- 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* 18 (71) : 195-212
- Malmi, T., Brown, D.A. (2008). Management control systems as a package – Opportunities, challenges and research directions. *Management Accounting Research* 19: 287 – 300
- Marginson, D. (1999). Beyond the budgetary control system : towards a two-tiered process of management control. *Management Accounting Research* 10 : 203-230
- Marginson, D. (2006). Information processing and management control : a note exploring the role played by information media in reducing role ambiguity. *Management Accounting Research* 17 : 187-197
- Marginson, D., Ogden, S. (2005). Coping with ambiguity through the budget : the positive effects of budgetary targets on managers' budgeting behaviours. *Accounting, Organizations and Society* 30 (5): 435-456
- Mendoza, C., Zrihen, R. (1999). Du balanced scorecard au tableau de pilotage. *L'Expansion Management Review*
- Miller, C.C., Cardinal, L.B. (1994). Strategic planning and firm performance: a synthesis of more than two decades of research. *Academy of Management Journal* 37 (6) : 1649-1665
- Merchant, K.A. (1982). The Control Function of Management. *Sloan Management Review* : 43-55
- Merchant, K.A. (1985). *Control in Business Organizations*. Marshfield, Pitman, référence reprise de Van der Stede (2001)
- Miles, M. B., Huberman, A.M. (1994-2003). *Analyse des données qualitatives*. De Boeck Université
- Mintzberg, H. (1979-1982). *Structure dynamique des organisations*. Paris, Editions d'Organisation, (1979), traduction de "The structuring of organizations : a synthesis of the research" (1979).
- Mintzberg, H. (1983). *Structure in fives : designing effective organizations*. Englewood Cliffs, Prentice Hall
- Mintzberg, H. (1989-1990). *Le management, voyage au cœur des organisations*. Paris : Editions d'organisation, traduction de *Mintzberg on management : insides our strange world of organizations*
- Mintzberg, H. (1994a). *Grandeur et décadence de la planification stratégique*. Paris, Editions d'Organisation, traduction de *The rise and fall of strategic planning : reconceiving the roles for planning, plans, planners*
- Mintzberg, H. (1994b). Pièges et illusions de la planification stratégique. *Gestion* : 66-74
- Mundy, J. (2010). Creating dynamic tensions through a balanced use of management control systems. *Accounting, Organizations and Society* 35 : 499-523
- Murray, D. (1990). The Performance Effects of Participative Budgeting : an Integration of Intervening and Moderating Variables. *Behavioural Research in Accounting* 2 : 104-123
- Naro, G. (1998). La dimension humaine du contrôle de gestion : la recherche anglo-saxonne sur les aspects comportementaux de la gestion budgétaire. *Comptabilité, Contrôle, Audit* 2 : 45-69
- Naro, G., Travaille, D. (2010). Construire les stratégies avec le *balanced scorecard* : vers une approche interactive du modèle de Kaplan et Norton. *Finance Contrôle et Stratégie* 13 (2) : 33-66

- Nguyen, V., Laigue, B.D. (2010). Enquête HEC-DFCG : Contrôleurs de gestion, entre performance et frustration ». *Echanges*, (Novembre) : 15-18
- Nouri, H., Parker, R.J. (1998). The relationship between budget participation and job performance : the roles of budget adequacy and organizational commitment. *Accounting, Organizations and Society* 23 (5-6) : 467-483
- Oakes, L.S., Townley, B., Cooper, D.J. (1998). Business planning as pedagogy: language and control in a changing institutional field. *Administrative Science Quarterly* 43 : 257-292
- Otley, D.T. (1977). Behavioural aspects of budgeting. *Accountants Digest* 49 : 1-32
- Otley, D.T. (1978). Budget use and managerial performance. *Journal of accounting Research* 16 (1) : 122-149
- Otley, D.T. (1980). The contingency theory of management accounting : achievement and prognosis. *Accounting, Organizations and Society* 5 (4) : 413-428
- Otley, D.T. (1999). Performance management : a framework for management control systems research. *Management Accounting Research* 10 : 363-382
- Otley, D.T. (2001). Extending the boundaries of management accounting research : developing systems for performance management. *British Accounting Review* 33 : 243-261
- Otley, D.T., Berry, A.J. (1980). Control, organization and accounting. *Accounting, Organizations and Society* 5 (2) : 231-244
- Otley, D., Fakiolas, A. (2000). Reliance on accounting performance measures: dead end or new beginning?. *Accounting, Organizations and Society* 25 : 497-510
- Ouchi, W.G. (1977). The relationship between organizational structure and organizational control. *Administrative Science Quarterly* 12 (1) : 93-113
- Ouchi, W.G. (1979). A conceptual framework for the design of organizational control mechanisms. *Management Science* 25 (9) : 833-848
- Ouchi, W.G. (1980). Markets, bureaucracies and clans. *Administrative Science Quarterly* 25 : 129-141
- Parker, L.D. (1977). A Reassessment of the role of control in corporate budgeting. *Accounting and Business Research* 7 (26) : 135-143
- Parker, R.J., Kyj, L. (2006). Vertical information sharing in the budgeting process. *Accounting, Organizations and Society* : 27-45
- Samuelson, L.A. (1986). Discrepancies between the roles of budgeting. *Accounting, Organizations and Society* 11 : 35-45
- Sandelin, M. (2008). Operation of management practices as a package : a case study on control system variety in a growth firm context. *Management Accounting Research* 19 : 324-343
- Sandison, D., Hansen, S.C., Torok, R.G. (2003). Activity-based planning and budgeting : a new approach from Cam-i. *Journal of Cost Management* : 16-22
- Schein, E. (1985). Defining organizational culture. In *Organizational Culture and Leadership*. Jossey. San Francisco, Bash Publishers : 1-22
- Schiff, M., Lewin, A.Y. (1970). The impact of people on Budgets. *The Accounting Review* : 259-268
- Simon, H.A., Guetzkow, H., Kozmetsky, G., Tyndall, G. (1954). *Centralisation versus decentralization in the controllers department*, Controllership Foundation, New York, reference reprise d'Otley et Berry (1980)
- Schneiderman, A.M. (1999). Why balanced scorecards fail ?. *Journal of Strategic Measurement Performance*
- Simons, R. (1990). The role of Management Control Systems in Creating Competitive New Perspectives. *Accounting, Organizations and Society* 15 (12) : 127-143

- Simons, R. (1991). Strategic Orientation and Top Management Attention to Control Systems. *Strategic Management Journal* 12 : 49-62
- Simons, R. (1994). How New Top Managers Use Control Systems as levers of Strategic Renewal. *Strategic Management Journal* 15 : 169-189
- Simons, R. (1995). *Levers of Control*. Harvard Business School Press
- Simons, R. (2000). *Performance Measurement and Control Systems for Implementing strategy*, Prentice Hall
- Sivabalan, P., Booth, P., Malmi, T., Brown, D.A. (2009). An exploratory study of operational reasons to budget. *Accounting and Finance* 49: 849 – 871
- Shields, J.F., Shield, M.D. (1998). Antecedents of participative budgeting. *Accounting, Organizations and Society* 23 (1) : 49-76
- Sponem, S. (2004). Diversité des pratiques budgétaires françaises : proposition d'une typologie et analyse des déterminants. Doctorat en sciences de gestion, Paris : Université Paris-Dauphine.
- Sponem, S., Lambert, C. (2010). Pratiques budgétaires, rôles et critiques du budget : perception des DAF et des contrôleurs de gestion. *Comptabilité, Contrôle, Audit* 16 (1) : 159-194
- Tuomela, T. S. (2005). The interplay of different levers of control: a case study of introducing a new performance measurement system. *Management Accounting Research* 16 : 293-320
- Vaivio, J. (1999). Exploring a « non-financial » management accounting change. *Management Accounting Research* 10 : 409-437
- Vaivio, J. (2004). Mobilizing local knowledge with « provocative » non-financial measures. *European Accounting Review* 13 : 39-71
- Van der Stede, W.A. (2001). Measuring « tight budgetary control ». *Management Accounting Research* 12 : 119-137
- Widener, S.K. (2007). An empirical analysis of the levers of control framework. *Accounting, Organizations and Society* 32 : 757-788
- Young, S.M. (1985). Participative Budgeting : the Effects of Risk Aversion and Asymmetric Information on Budgetary Slack. *Journal of Accounting Research* 23 (2) : 829-842
- Zrihen, R. (2002). *Rôles informels du contrôle budgétaire : le cas d'une entreprise multinationale nord-américaine*. Doctorat en sciences de gestion, Paris : Université Paris-Dauphine.