



Le contrôle budgétaire : recherche d'efficience ou recherche de légitimité ?

Samuel Sponem

Maître de conférences, Centre de Recherche en Comptabilité, Conservatoire National des Arts et Métiers (INTEC), 40 rue des Jeûneurs, 75002 Paris, Fax: 01 58 80 83 54, samuel.sponem@cnam.fr

Résumé

A partir de réponses collectées auprès de 246 contrôleurs de gestion ou directeurs administratifs ou financiers, cette recherche a pour objectif de préciser les raisons pour lesquelles les entreprises font du contrôle budgétaire.

Deux cadres explicatifs sont mobilisés : le cadre contingent et le cadre néo-institutionnel. Le cadre contingent propose d'expliquer l'adoption du contrôle budgétaire par une recherche de l'efficience. En effet, le contrôle budgétaire permet la « décentralisation par le contrôle », la direction par objectifs et la gestion par exception et constitue à ce titre un outil utile dans certains « environnement techniques ». Cinq variables sont utilisées pour qualifier l'« environnement technique » de l'organisation : l'incertitude de l'environnement, la complexité de la technologie, la décentralisation de l'organisation, le type de stratégie et la taille. Pour les néo-institutionnels, le contrôle budgétaire n'a pas uniquement pour but d'améliorer l'efficience de l'organisation. Il permet également de donner l'illusion de la rationalité aux acteurs internes et externes et de légitimer l'action de l'organisation. Il répond donc aux attentes de l'environnement institutionnel et social dans lequel se situe l'organisation. Cet environnement institutionnel est caractérisé par l'appartenance à un groupe et les types de relations avec le groupe, le type d'actionnariat et l'orientation professionnelle du dirigeant.

Les régressions linéaires multiples réalisées montrent que le cadre néo-institutionnel a un pouvoir explicatif de la mise en place du contrôle budgétaire plus fort que le cadre contingent. Ceci permet de souligner le rôle de légitimation du contrôle budgétaire vis-à-vis des parties prenantes et d'envisager ce dispositif comme un mythe rationnel, c'est-à-dire comme une structure institutionnalisée qui donne l'illusion de la rationalité.

Mots clés

Contrôle de gestion, contrôle budgétaire, théorie néo-institutionnelle, théorie contingente

Le contrôle budgétaire : recherche d'efficacité ou recherche de légitimité ?

Le contrôle budgétaire est un dispositif central du contrôle de gestion. Il a participé à l'émergence des grandes organisations (Chandler, 1962) grâce à son invention chez General Motors dans les années vingt (Johnson & Kaplan, 1987). Donner (1932), directeur comptable adjoint de General Motors dans les années 30, met en évidence trois types d'outils rattachés à ce dispositif : le calcul des écarts à partir de coûts standard ou prévisionnels, la multiplication des re-prévisions budgétaires tout au long de l'année et l'évaluation de la performance des managers en fonction de l'atteinte de leurs objectifs budgétaires.

Ce dispositif permet notamment la « décentralisation par le contrôle » (Sloan, 1963) en rendant possible la direction par objectifs et la gestion par exception. Il aurait joué un rôle important dans le succès de General Motors en permettant à la fois de décentraliser la prise de décision, de coordonner et de motiver les managers. Depuis, le contrôle budgétaire s'est diffusé dans de nombreuses organisations, notamment en France où il est apparu dans les années 30 et s'est développé à partir des années 60 (Berland, 1999).

Dans les années 50, à la demande de la Controllershship Foundation, Argyris (1953) s'est intéressé aux effets du contrôle budgétaire dans les usines. Il a notamment montré que celui-ci peut avoir des effets néfastes sur la coopération entre les managers, leur stress et au final sur la performance de l'organisation. De nombreuses études se sont ensuite succédées pour comprendre l'impact du contrôle budgétaire sur la performance et notamment d'une composante de ce contrôle budgétaire. Les résultats concernant les effets du contrôle budgétaire demeurent cependant largement contradictoires (Hartmann, 2000).

L'explication de la diffusion de ce dispositif, et du contrôle de gestion en général, est moins étudiée (Speklé, 2001, p. 419). On considère le plus souvent que les techniques de contrôle de gestion se diffusent uniquement du fait de leur efficacité. Il semble pourtant important de ne pas confondre les rôles affichés des outils de contrôle et les raisons réelles qui ont conduit à les mettre en place (Burchell *et al.*, 1980).

L'objectif de cette recherche est de comprendre les raisons de l'utilisation du contrôle budgétaire et d'expliquer pourquoi certaines entreprises mettent en place ce dispositif et d'autres non. Deux théories concurrentes d'explication des formes organisationnelles sont mobilisées : la théorie de la contingence et la théorie néo-institutionnelle. L'approche contingente explique la structure par des facteurs objectifs qui relèvent de « l'environnement

technique » alors que l'approche néo-institutionnelle conçoit l'organisation comme une réalité socialement construite et met en avant les éléments cognitifs et normatifs qui déterminent sa structuration (Friedberg, 2001). Depuis le début des années 70, la théorie de la contingence est le cadre théorique dominant en théorie des organisations (Donaldson, 1996) et en contrôle de gestion (Hopper & Powell, 1985). D'inspiration fonctionnaliste, cette théorie considère que les structures mises en place permettent d'améliorer l'efficacité des organisations. Le courant néo-institutionnel développé depuis la fin des années 70 offre un cadre alternatif d'explication des formes organisationnelles (Tolbert & Zucker, 1996). Les chercheurs de ce courant mettent l'accent sur les fonctions symboliques des structures. Celles-ci doivent permettre à l'organisation de se légitimer dans son environnement institutionnel. Les structures d'une organisation donnée reflètent donc l'environnement social et institutionnel de l'organisation. Comparer la validité de ces deux cadres théoriques revient donc à se demander si le budget est d'abord un instrument technique de suivi et de contrôle des entités (théorie de la contingence) ou si celui-ci est un mythe rationnel correspondant aux attentes des parties prenantes et au modèle cognitif du dirigeant (théorie néo-institutionnelle). Nos résultats empiriques suggèrent de mettre en avant le rôle de légitimation joué par le contrôle budgétaire.

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

1. REVUE DE LITTÉRATURE

Selon la vision que l'on porte sur l'organisation, ses structures et ses outils, les facteurs explicatifs de la diversité (ou de l'homogénéité) des formes organisationnelles et de leurs fonctions diffèrent. Nous proposons ici de comparer deux cadres théoriques pour voir celui qui a le plus haut pouvoir explicatif des styles de contrôle budgétaire. Cette démarche comparative est courante dans la recherche sur les organisations (voir par exemple Gupta *et al.*, 1994; Makhija, 2003; Oliver, 1997; Poppo & Zenger, 1998).

1.1. THÉORIE DE LA CONTINGENCE ET CONTRÔLE BUDGÉTAIRE

La théorie de la contingence centre son attention « sur les organisations prises comme entités structurées dont les structures (formelles) [...] dépendent des caractéristiques de leur contexte » (Friedberg, 2001). Cette approche est née de son opposition au « *one best way* » des théories classiques du management (Scott, 2003) et est « en rupture avec la focalisation

excessive sur les motivations et les relations » du courant des relations humaines (Friedberg, 2001). Lawrence et Lorsch ainsi que Thompson sont considérés comme fondateurs de cette approche (Scott, 2003). Selon Scott (2003, p. 97), le label « théorie de la contingence » a été inventé par Lawrence et Lorsch (1967). Ces derniers ont montré que les entreprises performantes adaptent leur niveau de différenciation et d'intégration au niveau d'incertitude de l'environnement dans lequel elles se situent. L'environnement, entendu au sens large, regroupe les éléments internes et externes (au niveau scientifique, du marché ou technico-économique). Thompson (1967) postule que le comportement des organisations est rationnel en général¹ et en tire des conséquences sur les formes des organisations. De très nombreuses recherches reprennent les postulats et résultats de ces travaux fondateurs.

Dans la théorie de la contingence, « la structuration de l'organisation dépend des paramètres caractéristiques de son contexte de fonctionnement » (Desreumaux, 1998, p. 146-147). Il s'agit d'une « conception cartésienne » dans laquelle l'organisation est décrite par un ensemble de variables continues (qui correspondent surtout aux composantes formelles de l'organisation) sur un espace multidimensionnel. Dans cette approche « il n'y a pas une seule structure efficace pour les organisations. Une structure ne peut être optimale qu'en variant en fonction de certains facteurs de contingence » (Donaldson, 1996, p. 57). Cette théorie se caractérise notamment par son déterminisme, son fonctionnalisme et son positivisme (Desreumaux, 1998, p. 146).

Une hypothèse majeure de la théorie de la contingence est que « la performance organisationnelle dépend du *fit* entre la structure et son contexte » (Drazin & Van de Ven, 1985, p. 515). En moyenne, les organisations sont donc structurées pour correspondre aux attentes de leurs environnements interne et externe (Donaldson, 1996) car :

- les managers ont un comportement rationnel et cherchent à s'adapter à cet environnement ;
- si ce n'est pas le cas, le marché opère une sélection et les entreprises non efficaces disparaissent.

Pour Dent (1990, p. 9) « le cadre théorique contingent est devenu la logique dominante pour la recherche sur la conception des systèmes de contrôle ». Son développement dans le domaine du contrôle de gestion s'explique en premier lieu par son développement en théorie

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

des organisations (Otley, 1980, p. 416)². La théorie de la contingence appliquée au contrôle de gestion fait l'hypothèse que de manière générale les organisations adoptent les systèmes de contrôle de gestion qui leur permettent d'améliorer leur efficacité (Covaleski *et al.*, 2003).

Dans ce cadre, la mise en place du contrôle budgétaire devrait s'expliquer par « l'environnement technique » de l'organisation. En effet, les théoriciens de la contingence s'intéressent d'abord aux flux techniques entre organisations et voient les organisations essentiellement comme des systèmes de production (Scott & Meyer, 1991, p. 111). Cela revient à mettre au centre de l'analyse le fait que « l'organisation est avant tout un système de production (qui doit transformer des inputs en outputs) et que l'analyse de l'environnement passe par ses matières premières, ses concurrents et ses marchés » (Scott, 2003, p. 133). La théorie de la contingence prend donc en compte les facteurs explicatifs « matériels » des structures organisationnelles (Donaldson, 1996).

Reprenant les facteurs de contingence classiques, nous considérerons que cinq facteurs permettent de représenter l'environnement technique du contrôle de gestion (Chapman, 1997; Donaldson, 1996) : l'incertitude de l'environnement, la complexité de la technologie, le niveau de décentralisation, la stratégie et la taille de l'entreprise.

Dans la lignée de Perrow (1967) et Thompson (1967), le modèle classique de l'analyse de la technologie et de ses effets sur le contrôle est proposé par Ouchi (1977; 1979) et Merchant (1982). Ces derniers proposent que les systèmes de contrôle doivent dépendre :

- de la possibilité de mesurer les résultats ;
- de la connaissance du processus de transformation (Ouchi, 1979) ou de la connaissance des actions à entreprendre (Merchant, 1981).

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

² De nombreuses revues de littérature existent sur le sujet (Chapman, 1997; Chenhall, 2003; Covaleski *et al.*, 1996; Covaleski *et al.*, 2003). Il est reproché à ce courant ses résultats contradictoires (Fisher, 1998; Macy & Arunachalam, 1995; Otley, 1980). Une solution proposée est de mesurer l'influence de l'adéquation entre les systèmes de contrôle et leur environnement sur la performance (Otley, 1980). Sur ce point, le débat reste ouvert. En effet, si les systèmes de contrôle servent justement à mesurer la performance, est-il pertinent de les utiliser à la fois comme variable explicative et expliquée (Hartmann, 2000; Hopwood, 1972) ?

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

L'environnement externe est une variable contextuelle puissante et centrale dans la recherche contingente (Donaldson, 1996). L'incertitude de l'environnement est ainsi présentée comme une variable fortement explicative des systèmes de contrôle (Chapman, 1997; Hartmann, 2000). L'incertitude est un changement des conditions de l'environnement qui affecte le processus contrôlé. Elle rend les prévisions difficiles et la fixation d'objectifs budgétaires gênante. Ezzamel (1990) montre qu'en situation d'incertitude environnementale, l'explication de la variance prend un intérêt plus grand car les risques sont plus importants. Anthony (1988) souligne qu'en cas d'incertitude, les entreprises doivent procéder à des re-prévisions³.

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

Pour les auteurs du courant contingent en contrôle, l'organisation est l'un des déterminants des systèmes de contrôle (Bruns & Waterhouse, 1975; Chenhall, 2003; Waterhouse & Tiessen, 1978). Plus précisément, le niveau de décentralisation peut avoir une incidence sur le contrôle budgétaire. Child (1972) reprenant la thèse de Weber montre empiriquement que le niveau de centralisation est corrélé négativement au contrôle bureaucratique (spécialisation, standardisation et formalisation). Merchant (1981), à la suite de Bruns & Waterhouse (1975), montre que les entreprises les plus décentralisées tendent à utiliser le budget sous une forme qu'il appelle administrative (c'est-à-dire qu'elles accordent une plus grande importance à l'atteinte des budgets et aux écarts budgétaires).

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

Du fait du caractère déterministe de la théorie contingente, on peut s'interroger sur le statut de la stratégie. Doit-elle ou non être retenue comme facteur de contingence ? De manière générale, les auteurs de ce courant pensent que « la stratégie induit la structure » (Donaldson, 1996, p. 66) et que la stratégie évolue pour assurer la cohérence entre l'organisation et son environnement (Donaldson, 1987). Celle-ci peut donc être considérée comme un facteur de contingence des systèmes de contrôle (Chapman, 1997). Trois types d'opérationnalisations de

³ Les évidences empiriques relatives à l'effet de l'incertitude sur la l'évaluation budgétaire sont mitigées. Si Merchant (1984) et Govindarajan (1984) valident le fait que l'évaluation sur des données comptables objectives est faible en situation d'incertitude, Ezzamel (1990) constate une relation contraire. Par ailleurs, les résultats de Simons (1987) suggèrent que la RAPM est spécialement utile en cas d'incertitude. Les résultats dans ce domaine sont donc contradictoires (Hartmann, 2000, p. 472). Ceci peut s'expliquer par le fait que, lorsque les mesures comptables de la performance sont les moins appropriées (car ne répondant pas au principe de contrôlabilité), elles sont aussi les plus utiles.

la stratégie dans les recherches contingentes en stratégie / contrôle ont été proposés : par le positionnement (domination par les coûts / différenciation), par la mission (construire / maintenir / récolter) ou par la typologie de Miles et Snow (1978) (prospecteur / défendeur). Les 3 typologies décrites sont parfois considérées comme quasi-équivalentes dans leurs effets sur les systèmes de contrôle (Langfield-Smith, 1997; Van Der Stede, 2001b).

Généralement, les entreprises suivant des stratégies de différenciation ou en phase de construction sont considérées comme devant avoir un système de contrôle budgétaire souple. Simons (1987; 1990) montre, de façon a priori contradictoire, que les prospecteurs performants accordent de l'importance à la re-prévision, au suivi budgétaire et à l'explication de la variance. De même, Bruggeman et Van der Stede (1993) constatent que les budgets sont révisés plus souvent dans les entreprises qui ont une stratégie de différenciation. Il est donc possible de penser que les re-prévisions et le suivi des écarts sont plus importants lorsqu'il y a différenciation ou en phase de construction afin d'éviter les dérapages et favoriser l'apprentissage.

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

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

Enfin, la taille est l'un des déterminants contingents majeurs même si elle n'a que peut été testée dans les études en contrôle de gestion (Chenhall, 2003). Il faut noter que pour Chandler (1962), ce n'est pas la taille en tant que telle qui entraîne des changements d'organisation, mais la complexité croissante (en termes de technologie et de marché) que les organisations ont à gérer. Pourtant, dans une optique de parcimonie, la taille a été largement utilisée pour expliquer les formes organisationnelles par les auteurs contingents (Donaldson, 1996). Le

contrôle budgétaire est un outil qui permet la gestion par exception. Ce contrôle par exception permet aux dirigeants de ne s'intéresser à l'activité des opérationnels que s'il y a des écarts. Le reste du temps, ils peuvent se consacrer à d'autres tâches. Il semble donc logique que le suivi des écarts soit plus strict dans les grandes entreprises, afin de permettre aux dirigeants de reporter leur attention sur d'autres éléments. Merchant (1981) et Lal (1991) montrent d'ailleurs empiriquement que la taille est un facteur explicatif important de l'utilisation de l'analyse d'écarts et que la taille est corrélée positivement à l'utilisation du budget pour évaluer les primes à attribuer aux managers.

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

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

H1 : La mise en place du contrôle budgétaire s'explique par la recherche de l'efficacité. Elle dépend donc de l'environnement technique de l'organisation : la technologie, la taille, le niveau de décentralisation, la stratégie et l'incertitude de l'environnement.

Il faut noter que certains auteurs contingents constatent que les systèmes de contrôle peuvent être adoptés pour d'autres raisons que l'efficacité. Ceci les conduit à un glissement théorique. Ainsi, Chenhall (2003) affirme qu'« il n'y a pas de théorie de la contingence » et qu'il n'y a que des « approches contingentes » (Chenhall, 2003, p. 157). Cette position correspond à une approche « dégradée » de la théorie de la contingence. Speklé (2001) reproche ainsi aux chercheurs du courant de la contingence d'aller chercher leurs facteurs explicatifs en dehors de la théorie elle-même, cette dernière n'étant pas « auto-suffisante ». Nous ne partageons que partiellement ce point de vue : la théorie de la contingence, telle qu'elle est proposée par ses fondateurs et certains de ses défenseurs actuels (Donaldson, 1996) contient en elle-même des critères (parmi lesquelles la recherche de l'efficacité) qui permettent d'expliquer et de comprendre les choix de structure. Néanmoins, Speklé (2001) souligne, à juste titre, la tendance des chercheurs à présenter des « facteurs de contingence » sans chercher à les intégrer dans une théorie cohérente permettant d'expliquer et de comprendre les structures organisationnelles. Prise dans ce sens, la théorie de la contingence permettrait de tout expliquer et ne donne pas les raisons de l'influence des facteurs sur l'organisation. Elle est infalsifiable, non testable et irréfutable, et ne peut donc pas être qualifiée de théorie au sens poppérien du terme. Nous retenons ainsi une définition stricte de la contingence, en

considérant avec Chenhall (2003) que « les recherches contingentes ont étudié les systèmes de contrôle de gestion en postulant que les managers agissent avec l'objectif d'adapter leurs organisations aux changements des facteurs de contingence pour atteindre un *fit* organisationnel et améliorer la performance » (Chenhall, 2003, p. 160).

1.2. THEORIE NEO-INSTITUTIONNELLE ET CONTROLE BUDGETAIRE

Meyer et Rowan (1977) proposent une manière très différente de celle de la contingence de penser les structures organisationnelles (Tolbert & Zucker, 1996). Ils considèrent que les recherches sur les organisations ont négligé une source d'explication des structures formelles pourtant présente chez Weber : la légitimité. Leur hypothèse est que les structures ont aussi des fonctions symboliques, ce sont des institutions.

Les approches néo-institutionnelles sont diverses et ne constituent pas un paradigme unifié. Toutefois, elles partagent une certaine conception de l'organisation, de l'environnement, de la rationalité des acteurs et des processus qui structurent les organisations (Scott, 2001).

Ainsi, pour les néo-institutionnels, « les organisations ne sont pas seulement en concurrence pour des ressources et pour des clients mais aussi pour obtenir un pouvoir politique et une légitimité institutionnelle » (DiMaggio & Powell, 1983). Ce sont des institutions et leurs structures revêtent des fonctions symboliques. La survie de l'organisation requiert donc une certaine conformité aux normes sociales et le moteur de l'évolution de l'organisation n'est pas la recherche de l'efficacité mais la contrainte de légitimité (Meyer & Rowan, 1977). Cette recherche de légitimité peut inciter les entreprises à adopter des structures ou des pratiques organisationnelles dans un but « cérémoniel » et non dans une optique rationnelle d'amélioration de l'efficacité (Meyer & Rowan, 1977).

Les chercheurs néo-institutionnels critiquent la conceptualisation de l'environnement dans les approches traditionnelles. Ils proposent de prendre en compte l'« environnement institutionnel », c'est-à-dire les règles et les obligations légales ou culturelles auxquelles sont soumises les organisations (Scott & Meyer, 1991, p. 123). Ils considèrent que les environnements institutionnels et techniques participent simultanément à la structuration des organisations mais que l'adaptation à ces environnements relève de rationalités différentes⁴.

Le modèle institutionnel repose sur une conception cognitive de la rationalité des acteurs. Si l'environnement institutionnel participe à la structuration des organisations, c'est parce que la

⁴ « L'environnement technique met l'accent sur une rationalité qui vise à faire correspondre moyens et fins afin d'aboutir au résultat attendu. L'environnement institutionnel implique une rationalité cognitive : fournir des éléments qui permettent de rendre les actions passées compréhensibles et acceptables pour les autres et qui rendent l'organisation comptable de ses actions passées. » (Scott & Meyer, 1991, p. 124)

rationalité des acteurs n'est pas parfaite. Leurs comportements sont de nature non réflexive, routinière et « vont de soi » (DiMaggio & Powell, 1991, p. 14). Par le prisme de cette rationalité cognitive des acteurs, l'environnement « pénètre dans l'organisation en créant les lunettes à travers lesquelles les acteurs voient le monde et plus précisément la structure, l'action et la pensée » (DiMaggio & Powell, 1991, p. 13).

Enfin, DiMaggio et Powell (1983) mettent en évidence trois processus par lesquels les attentes institutionnelles se transmettent aux organisations : coercitifs, normatifs et mimétiques. Le processus coercitif correspond aux pressions venant des institutions dont les organisations sont dépendantes (état, grandes entreprises, actionnaires, etc. ...). Le processus normatif s'explique par la professionnalisation des acteurs : ils appartiennent à un réseau professionnel et ont suivi une formation qui normalisent leurs comportements. Enfin, en situation d'incertitude, certaines organisations adoptent un comportement mimétique. En effet, lorsqu'il est difficile de connaître la « bonne solution », il semble légitime de copier ce que font les concurrents. .

Pour les néo-institutionnels, le contrôle de gestion n'a donc pas uniquement pour but de prendre des décisions rationnelles (au sens de la rationalité téléologique de Weber, c'est à dire en fonction des buts recherchés). Il permet également de donner l'illusion de la rationalité aux acteurs internes et externes et de légitimer l'action de l'organisation. Meyer (1986, p. 366) soutient ainsi que « la quantité de comptabilité produite dans une organisation reflète moins les nécessités des processus techniques de travail que les contraintes de l'environnement institutionnel ». Cette approche a été utilisée, depuis presque vingt ans, pour comprendre les systèmes de contrôle en général et les budgets en particuliers (voir par exemple Abernethy & Chua, 1996; Alam, 1997; Ansari & Euske, 1987; Berry *et al.*, 1985; Covaleski & Dirsmith, 1983; Covaleski *et al.*, 1993; Fernandez-Revuelta Perez & Robson, 1999; Hoque & Hopper, 1997; Malmi, 1999; Modell, 2002; Townley, 1997, 2002). Les résultats des études produites sur le budget dans ce courant se démarquent assez nettement des résultats de l'école contingente. Ainsi, lors de l'étude de l'évolution du processus budgétaire d'une université en phase de réduction de ses coûts, Covaleski et Dirsmith (1988a; 1988b) dévoilent les motifs de la réforme du processus budgétaire : « en partie pour administrer ses ressources plus rationnellement mais aussi pour projeter l'apparence de rationalité » (Covaleski & Dirsmith, 1988a, p. 582). En effet, dans ces institutions, le budget a pour mission d'aider à collecter des fonds auprès des organismes de tutelle. Le budget est donc utilisé pour se conformer à

l'attente sociale (être rationnel). Cette prise en compte de l'environnement social a un effet sur les modes de gestion en interne⁵.

Berland (1997) montre que dans des entreprises ayant un environnement technique comparable, des contrôles budgétaires assez différents sont mis en place. Il explique ces différences par les luttes de pouvoir qui s'exercent autour de la mise en place des outils, les croyances des uns et des autres et l'intervention de cabinets de conseil extérieurs. Il constate également que le contrôle budgétaire s'appuie sur des idéologies qui accompagnent ou non sa diffusion (Berland, 1999; Berland & Chiapello, 2004). Berland et Boyns (2002, p. 342) soulignent que « dans le contexte européen, [...] le lien entre la taille de l'entreprise, la structure organisationnelle et l'adoption de nouvelles techniques comptables n'est pas unidirectionnel ». Certes, l'incertitude de l'environnement explique en partie la réussite de la mise en place d'un contrôle budgétaire, mais la perception du contrôle budgétaire, les facteurs sociaux, économiques et politiques sont également des éléments clés de la diffusion du contrôle budgétaire au sein des entreprises en France et en Grande-Bretagne.

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

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

Dans leur article fondateur, DiMaggio et Powell (1983) font explicitement référence à l'imposition de styles de contrôle de gestion lorsque l'entreprise appartient à un groupe⁶.

⁵ « Les organisations n'utilisent pas seulement le budget sur un mode politique pour allouer les ressources en interne, mais la visibilité de ces allocations internes pour les parties prenantes externes semble influencer la « collecte » de ressources du fait que les sous-unités socialement acceptées reçoivent une part disproportionnée de ressources internes. Ce rôle dual du budget d'allocation et de génération de ressources suggère un lien fort entre les valeurs des parties prenantes externes et les besoins et utilisations internes de ressources d'une organisation. [...] La pratique sociale de budgétisation peut influencer les processus opérationnels internes, suggérant qu'attentes sociales et opérations dans l'organisation ne sont pas découplées l'une de l'autre. » (Covaleski & Dirsmith, 1988a, p. 566)

Ainsi, la théorie néo-institutionnelle prédit que l'appartenance à un groupe et le style de gestion de ce groupe ont une incidence sur les structures de la division par une combinaison d'isomorphismes coercitif, normatif et mimétique (DiMaggio & Powell, 1983; Kostova & Roth, 2002; Van der Stede, 2003). Dans certain cas, le siège peut inciter la filiale à adopter des pratiques cérémonielles (Granlund & Lukka, 1998; Kostova & Roth, 2002). Celle-ci doit notamment mettre en place un contrôle budgétaire important pour rassurer le siège sur sa bonne gestion.

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

Nilson (2000; 2002) montre, suite à quatre études de cas, que lorsque le système de contrôle de gestion de l'entreprise achetée n'est pas cohérent avec le système de contrôle de gestion du groupe acquéreur, les systèmes de contrôle sont changés. Van der Stede (2003) confirme empiriquement l'impact de l'isomorphisme interne à la firme sur le système de contrôle des filiales de 37 firmes belges⁷. Les travaux d'Hopwood (1974) et Ouchi (1978) permettent de préciser le phénomène. Hopwood (1974) montre qu'il y a un effet contagion particulièrement fort pour le style « *budget constrained* » du fait « de la nature additive des données comptables » (Hopwood, 1974, p. 487) : « si le supérieur d'un manager prête attention à l'atteinte du budget, ce manager ne peut satisfaire cet objectif qu'en faisant attention aux écarts budgétaires de ses subordonnés » (Hopwood, 1974, p. 487). Ouchi (1978) aboutit à un résultat proche : le contrôle par les résultats se transmet mieux dans l'organisation que les autres modes de contrôle (lorsque quelqu'un est contrôlé par les résultats, il a tendance à contrôler par les résultats). Ceci permet de penser que lorsque la filiale est contrôlée sur un mode financier strict, elle suit plus les écarts en interne et elle évalue la performance des managers à partir du budget.

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

⁶ « Lorsque les conglomérats grandissent, les critères standard de performance ne sont pas nécessairement imposés aux filiales, mais il est courant pour ces filiales de se voir imposer des mécanismes de reporting standardisés. Les filiales sont contraintes d'adopter des pratiques comptables, d'évaluation de la performance et des plans budgétaires compatibles avec la politique de l'organisation parente » (DiMaggio & Powell, 1983, p. 151).

⁷ Le courant de la contingence, fait généralement l'hypothèse inverse. Ainsi, Donaldson affirme que dans une structure multidivisionnelle « chaque division prend des décisions pour son propre couple produit / marché » (Donaldson, 1996, p. 62). De même, l'étude de Lawrence et Lorsch (1967) se déroule dans des divisions dont la structure n'est pas affectée par les exigences du groupe : « en général, les seules contraintes imposées par la direction centrale de la compagnie se situaient au niveau de la politique générale, quand les décisions pouvaient affecter plus d'une unité de la fédération » (Lawrence & Lorsch, 1967). Leurs résultats sont donc produits dans un contexte particulier où l'appartenance à un groupe n'a pas d'incidence sur les structures.

Les actionnaires ont également des attentes qui peuvent inciter à mettre en place des structures cérémonielles (Westphal & Edwards, 2001; Westphal & Zajac, 1998). Ainsi, les pratiques budgétaires seraient conformes aux attentes des actionnaires notamment lorsque l'entreprise est cotée en bourse. Lorsque l'entreprise est cotée en bourse elle doit fournir des re-prévisions fréquentes concernant ses résultats financiers et elle doit se tenir strictement à ses engagements de début d'année sous peine de sanction des marchés financiers. Dans ce contexte, on peut penser qu'elle doit suivre intensément les écarts budgétaires et évaluer la performance des managers en fonction de l'atteinte de ces objectifs.

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

Les investisseurs institutionnels sont généralement présentés comme ayant une vue plutôt court terme et un grand besoin d'informations comptables pour diriger l'entreprise (Plihon & Ponsard, 2002). Ils demandent ainsi de nombreuses re-prévisions.

H2d : le fait d'avoir un actionnaire principal qui est un investisseur institutionnel est lié à un nombre important de re-prévisions.

L'origine professionnelle des dirigeants est un facteur important d'explication des structures organisationnelles. Fligstein (1987; 1990; 1991) montre empiriquement que les dirigeants ayant une formation financière ont ainsi poussé à la mise en place de formes multidivisionnelles dans les grandes entreprises américaines⁸. En effet, dans l'organisation chaque profession tente d'imposer un mode de contrôle qu'elle maîtrise et pour lequel elle a plus d'expertise que les autres (Armstrong, 1985). Zrihen (2002) constate notamment que les dirigeants de formation financière donnent une importance forte aux écarts et privilégient une évaluation budgétaire des managers. On peut parler ici d'un isomorphisme normatif.

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

Enfin, la taille est un indicateur de visibilité et constitue à ce titre un déterminant néo-institutionnel (Meyer, 1984; Meyer & Rowan, 1977; Scott, 2003; Tolbert & Zucker, 1996)⁹. On peut ainsi penser que les entreprises de grande taille sont plus visibles et doivent donc se soumettre à la croyance selon laquelle une entreprise bien gérée doit avoir un contrôle budgétaire.

⁸ Il faut cependant noter que ce sont des ingénieurs qui en ont été les premiers promoteurs du contrôle budgétaire chez General Motors (Sloan, 1963) et en France (Berland, 1997)

⁹ Les recherches comparatives incluent généralement le facteur taille dans les deux modèles comparés (voir par exemple Beck & Walgenbach, 2005; Oliver, 1997; Poppo & Zenger, 1998).

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

En résumé, la mise en place du contrôle budgétaire dépend de l'environnement institutionnel de l'organisation et notamment du type d'actionnariat, de l'appartenance à un groupe et des relations avec le groupe, de l'origine professionnelle du dirigeant et de la taille de l'organisation.

H2 : La mise en place du contrôle budgétaires s'explique d'abord par la recherche de l'efficacité et donc par un isomorphisme avec les attentes du groupe, de l'actionnaire, en fonction de l'origine professionnelle du dirigeant et de la taille de l'entité.

Il faut noter que l'approche néo-institutionnelle met, certes, l'accent sur la convergence des formes organisationnelles et des structures de contrôle (DiMaggio & Powell, 1983; Granlund & Lukka, 1998), mais cette convergence se produit au sein d'un « champ organisationnel » donné (Scott, 2001). Elle peut donc être invoquée pour expliquer la diversité des formes organisationnelles comme nous le faisons ici. Ces différences viennent alors de l'environnement institutionnel (Lounsbury, 2001) et de la capacité des organisation à y répondre (Oliver, 1991).

2. METHODOLOGIE

Notre recherche fait suite à l'observation des pratiques budgétaires de onze entreprises de tailles diverses dans un groupe de travail sur les bonnes pratiques budgétaires (pendant un an) et à six entretiens exploratoires avec des contrôleurs de gestion et directeur administratifs et financiers. Outre l'aide à la construction du questionnaire, il faut noter que cette phase exploratoire est en partie à l'origine de l'intérêt porté aux fonctions de légitimation du budget. Suite à cette étude exploratoire, un questionnaire a été réalisé pour valider les hypothèses issues de la littérature. Cette section présente, la méthode de traitement des données retenue pour tester les deux hypothèses (2.1), puis les données collectées (2.2). Les mesures utilisées pour les variables indépendantes (2.3) et dépendantes (2.4) sont ensuite présentées.

2.1. METHODE

Une analyse statistique permettant de comparer, en coupe instantanée, l'effet des facteurs contingents et néo-institutionnels, est réalisée. Cette méthodologie est classique dans le cadre de la théorie de la contingence, et bien que de nombreuses recherches dans le domaine néo-institutionnel soient menées par étude de cas ou étude historique (analyse de processus), il existe également des recherches de nature quantitative (analyse de la variance en coupe instantanée) (Scott, 2001).

Pour mener cette analyse, la régression linéaire multiple est utilisée. Ceci nous permet de tester les hypothèses proposées. De plus, comme les variables expliquées sont identiques, le coefficient de détermination (R^2) peut être retenu pour comparer la validité de deux modèles sur une même population (Evrard *et al.*, 2003). Nous mesurerons ainsi la part de variance expliquée par le modèle contingent et la part de variance expliquée par le modèle néo-institutionnel afin de les comparer.

2.2. DONNEES

Les données ont été collectées par questionnaire auprès de 1451 Directeurs Administratifs et Financiers, contrôleurs de gestion ou secrétaires généraux appartenant à une association professionnelle. Les répondants ciblés se situent au niveau d'une division ou d'une entreprise indépendante. Des managers auraient pu sembler plus à même de répondre à ce type de questionnaire. Cependant, on sait par expérience, qu'ils se sentent peu concernés par les questionnaires en contrôle de gestion et il s'avère que dans la plupart des cas la population choisie connaît bien les pratiques et les enjeux du processus budgétaire. La plupart des études de nature quantitative sur ce sujet interrogent d'ailleurs cette population.

A la suite de l'envoi du questionnaire et des deux relances effectuées, 314 personnes (taux de réponse de 22.5%) ont répondu. Sur ces 314 réponses 246 sont exploitables dans le cadre de cet article. Ne sont retenus que les individus pour lesquelles le taux de non réponse aux questions utilisées dans cette recherche est inférieur à 5%. Pour maximiser le taux de réponse, les recommandations de De Singly (2001) et de Dillman (1999) ont été suivies dans la construction et le design du questionnaire.

2.3. VARIABLES DEPENDANTES

Trois variables dépendantes sont utilisées pour décrire le contrôle budgétaire : le suivi des écarts, les re-prévisions et l'utilisation qui est faite du budget pour évaluer la performance. Ces variables sont opérationnalisées par des échelles à cinq intervalles de style Lickert avec ancrage à gauche et à droite (pas d'accord / d'accord). Elles ont été construites à partir d'une revue de littérature sur les échelles utilisées dans la recherche en contrôle de gestion (Merchant, 1981; Otley & Pollanen, 2000; Van Der Stede, 2001b).

Le suivi des écarts est mesuré par la moyenne des réponses obtenues à deux questions : « Des actions correctives doivent être proposées par les responsables lorsqu'un écart entre le réel et le budget apparaît en cours d'exercice » et « Une grande importance est accordée aux écarts budgétaires ».

Les re-prévisions sont mesurées par la moyenne des réponses à deux questions : « Les budgets font l'objet de réestimations régulières pour tenir compte de l'évolution de l'environnement », « Quel est le nombre de re-prévisions budgétaires chaque année ?¹⁰ ».

L'utilisation du budget pour évaluer la performance est mesurée par la moyenne de 3 questions : « Ne pas atteindre ses objectifs budgétaires a un impact important sur l'évaluation de la performance des responsables opérationnels », « La performance des responsables opérationnels est d'abord jugée sur leur capacité à atteindre leurs objectifs budgétaires » et « Les primes des responsables opérationnels dépendent largement de l'atteinte des objectifs budgétaires ».

2.4. VARIABLES INDEPENDANTES

Onze variables indépendantes sont nécessaires au test de notre modèle.

Les variables contingentes sont mesurées par des échelles reprises dans la littérature académique.

L'incertitude de l'environnement (ENVT) est mesurée par la moyenne des réponses sur cinq items (Gordon & Narayanan, 1984) : « Incertitude de l'environnement économique », « Incertitude de l'environnement technologique », « Incertitude sur les actions des concurrents », « Incertitude sur les ventes » et l'« Incertitude sur les attentes des consommateurs » (faible / forte).

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

La décentralisation (DECENT) est mesurée en reprenant l'échelle de Gordon et Narayanan (1984) et Gul et Chia (1994). L'échelle retenue mesure le niveau auquel sont prises les décisions (managers de premier niveau, managers intermédiaires, directeurs divisionnels, direction générale, au-delà de la DG –groupe, actionnaire) dans quatre domaines (développement de nouveaux produits, embauche et licenciement de managers, choix des investissements, choix des prix de vente). Elle est constituée de la moyenne de ces quatre items.

La stratégie générique au sens de Porter est mesurée en opposant « différenciation » et domination par les coûts. L'échelle de mesure est reprise de Govindaradjan (1988) et

¹⁰ Cette question a été recodée pour obtenir une échelle à 5 grades : 0 re-prévisions, 1 re-prévisions, 2 à 3 re-prévisions, 4 à 6 re-prévisions, plus de 6 re-prévisions.

caractérise la stratégie uniquement par le positionnement de l'entreprise sur son marché. Elle est utilisée par Nilsson (2000) et Van Der Stede (2001a). Le niveau de différenciation (DIFFER) est opérationnalisé en faisant la moyenne des réponses à la question « Positionnez vos produits relativement à ceux de vos principaux concurrents » (sensiblement inférieur / sensiblement supérieur) sur 6 items (prix de vente des produits, dépenses en recherche et développement (en % du CA), dépenses en marketing (en % du CA), qualité des produits, image de marque, caractéristiques techniques des produits).

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

Conformément à une pratique courante, tant dans le domaine de la théorie des organisations (Kimberly, 1976) que de la recherches en contrôle de gestion (Chenhall, 2003), la taille de l'entreprise (LOGEFF) est obtenue en transformant le nombre d'employés par une fonction logarithmique de base 10. Au plan théorique, cette transformation logarithmique signifie que l'accroissement du nombre de salarié a un impact plus fort dans une petite entreprise que dans une grande entreprise.

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

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

3. RESULTATS

Avant d'estimer les résultats de la régression pour chaque hypothèse, les conditions de validité des régressions multiples sont vérifiées (absence de multicollinéarité des variables

explicatives, linéarité de la régression, homoscedasticité –i.e. variance constante des erreurs (quelle que soit la valeur des prédicteurs-, normalité et indépendance des erreurs) (Wonnacott & Wonnacott, 1990) et une recherche des *outliers* pouvant nuire à la qualité de la régression est menée. La moyenne, l'écart type et les corrélations des variables utilisées dans l'analyse sont présentées en annexe 1.

Les corrélations entre variables explicatives sont assez faibles (voir annexe 1). De plus, les indices de multicollinéarité (tolérance et VIF) sont bons pour les deux modèles ainsi que pour le modèle général (les VIF sont tous nettement inférieurs à 10 et les indices de tolérance sont tous nettement supérieurs à 0,2). Ceci nous permet de nous assurer de l'absence de problèmes de multicollinéarité (Weinberg & Abramowitz, 2002).

Le test de Durbin Watson donne des résultats compris en 1,8 et 2,2 selon les modèles. Ces résultats proches de 2 (et nettement inférieur à 3 et supérieur à 1) nous permettent de nous assurer de l'indépendance des erreurs dans les différents modèles (Field, 2000). L'observation du graphique des résidus standardisés permet de s'assurer de l'homoscedasticité, de l'indépendance et du caractère normal des erreurs dans chacun des régressions.

Enfin, les résidus standardisés sont inférieurs à 3 pour tous les individus dans tous les modèles et moins de 5% des individus ont des résidus standardisés supérieurs à 2 ce qui laisse présager l'absence d'*outliers* pouvant nuire à la qualité du modèle.

Le test des deux hypothèses est présenté dans les tableaux 1 et 2. Les coefficients de régression du modèle (non standardisés) et la part de variance expliquée par le modèle contingent (tableau 1) et par le modèle institutionnel (tableau 2) permettent de juger de la qualité de chacun des modèles.

	Tech	Envt	Org	Diff	Const	Logeff	Constante	Obs	R ² %	R ² ajusté
Ecart	0,091*	0,047	-0,027	0,175*	-0,192***	0,144*	3,101***	246	6,9%***	4,5%
Reprev	-0,078	0,288**	0,090	0,026	-0,004	0,105	2,084***	246	3,1%	0,7%
Eval	-0,001	0,219*	0,079	0,086	-0,276***	0,274***	2,204***	246	8,7%***	6,4%

*, ** et *** indiquent un taux de signification à 10%, 5% et 1% pour la statistique t (concernant les coefficients de régression) et du ratio F (concernant les R²)

Tableau 1- Modèle contingent : facteur explicatifs et variance expliquée

L'hypothèse H1a est partiellement rejetée, les relations entre la technologie et le contrôle budgétaire ne sont pas significatives, excepté pour le suivi des écarts. L'hypothèse H1b est partiellement validée, une relation positive significative existe entre l'incertitude de l'environnement et le niveau de re-prévisions. Le niveau de décentralisation n'a pas d'impact significatif sur le contrôle budgétaire (H1c est rejetée). Les effets des deux types de stratégies

divergent : la recherche de différenciation est liée positivement au suivi des écarts ; les entreprises en phase de construction suivent peu les écarts et pratiquent peu l'évaluation budgétaire (H1d est partiellement validée). Enfin, la taille est liée positivement au suivi des écarts et à l'évaluation budgétaire de la performance (H1e est validée).

Le niveau d'explication du modèle contingent est significatif pour les écarts et l'évaluation. Il n'est pas significatif pour les re-prévisions. L'hypothèse H1 n'est donc que partiellement validée.

	Group	Grpeval	Bourse	Actinstit	Dirfi	Logeff	Constante	Obs	R ² %	R ² ajusté
Ecarts	-0,125	0,142***	0,355***	-0,174	0,291**	0,058	3,206***	246	11,2%***	9,0%
Reprev	0,299* *	0,098*	0,380***	0,593***	-0,120	-0,038	2,645***	246	12,3%***	10,1%
Eval	0,363* *	0,172***	0,259*	0,088	0,266*	0,104	2,028***	246	12,7%***	10,5%

*, ** et *** indiquent un taux de signification à 10%, 5% et 1% pour la statistique t (concernant les coefficients de régression) et du ratio F (concernant les R²)

Tableau 2- Modèle néo-institutionnel : facteurs explicatifs et variance expliquée¹¹

L'examen des corrélations montre que l'appartenance à un groupe est liée positivement aux re-prévisions et à l'évaluation budgétaire (H2a partiellement validée). Le suivi des écarts, le nombre de re-prévisions et l'évaluation budgétaire sont liés au style de relation de la filiale avec le groupe (H2b validée). Les organisations cotées en bourse suivent plus les écarts, font plus de re-prévisions et pratiquent plus l'évaluation budgétaire (H2c validée). Les entreprises ayant pour actionnaire principal un investisseur institutionnel font plus de re-prévisions que les autres (H2d validée). Enfin, les entreprises ayant un directeur financier à leur tête suivent plus les écarts que les autres et évaluent plus la performance des managers à partir du budget (H2e validée). La taille n'a pas de relation significative avec la mise en place du contrôle budgétaire dans ce modèle (H2f rejetée).

Le niveau d'explication du modèle institutionnel est significatif pour toutes les variables du contrôle budgétaire. L'hypothèse H2 est donc complètement validée.

Au final, même si le niveau d'explication est assez faible, nos résultats montrent que les déterminants institutionnels offrent une meilleure explication de la variance (R² ajusté moyen de 9,9%) que les facteurs de contingence classiques (R² ajusté moyen de 2,6%). L'examen des R² ajustés du modèle complet (comprenant les déterminants contingents et institutionnels) fait

¹¹ La variable Grpeval ne peut être renseignée pour les entreprises qui ne font pas partie d'un groupe. Dans ce cas, la valeur manquante est remplacée par la moyenne.

apparaître des résultats proches de ceux obtenus pour le modèle institutionnel (R^2 ajusté pour « écarts » : 10% ; pour « re-prévisions » ; 9,7% ; pour « évaluations » : 10,9%) (voir annexe 2). Enfin, lorsque l'on ajoute les variables institutionnelles au modèle contingent, on constate qu'elles permettent d'améliorer significativement le R^2 alors que dans le cas inverse l'amélioration n'est pas significative (tableau 3).

	Amélioration du R^2 du modèle contingent lors de l'ajout des variables institutionnelles	Amélioration du R^2 du modèle institutionnel lors de l'ajout des variables contingentes
Ecart	7,2%***	2,8%
Reprev	10,6%***	1,5%
Eval	6,3%***	2,3%

*, ** et *** indiquent un taux de signification à 10%, 5% et 1% pour le ratio F

Tableau 3- Comparaison des deux modèles

On peut en conclure que le modèle institutionnel est significativement meilleur dans l'explication du contrôle budgétaire que le modèle contingent.

4. DISCUSSION

Conformément aux hypothèses posées, nous proposons d'interpréter les résultats obtenus comme le signe que le budget dépend plus de « l'environnement institutionnel » que de « l'environnement technique » de l'organisation. Nous en tirons la conclusion que le budget est d'abord adapté de façon à satisfaire les attentes des parties prenantes externes ou à correspondre au « modèle cognitif » du dirigeant.

La mise en place du contrôle budgétaire serait donc en partie le résultat d'une rationalité cognitive des acteurs organisationnels et particulièrement des dirigeants. En fonction de leur formation, ces derniers ont une vision différente de ce qu'est un processus budgétaire efficient. Par exemple, les dirigeants financiers ont tendance à suivre de manière plus importante les écarts et à évaluer la performance en fonction de l'atteinte des objectifs budgétaires.

Ceci ne signifie pas qu'il n'y a pas, dans les organisations, de recherche de l'efficacité, mais que les solutions qui émergent ne peuvent se comprendre que sous l'angle d'une rationalité cognitive (Boudon, 1999). Les « solutions » envisagées ne peuvent correspondre qu'aux « solutions » envisageables. Ce résultat va à l'encontre du mythe du décideur rationnel encore trop souvent privilégié en gestion (Burlaud & Simon, 1997, p. 65; Feldman & March, 1981). Nous ne défendons pas ici l'idée selon laquelle, les structures reflètent uniquement l'attente de leurs dirigeants. Ils doivent en effet faire face à des habitudes et à une histoire de l'organisation. Ils influencent cependant le choix des hommes (contrôleurs de gestion et

directeurs administratifs et financiers dans le cas qui nous intéresse) qui sont chargés de mettre en place les systèmes de contrôle de gestion. De plus, le contrôle de gestion est un outil de direction et leurs attentes influencent largement le processus, « *le montage du budget est caractéristique du type de management de la direction générale* » nous a ainsi confirmé un directeur administratif et financier.

Les dirigeants sont contraints dans ces choix : les attentes des actionnaires ou du groupe interviennent. Ainsi, le contrôle budgétaire mis en place dans l'organisation est largement imposé par des attentes externes.

On constate, en premier lieu, que le style de gestion de groupe influence largement le processus budgétaire de la filiale en interne. Le dirigeant reproduit en interne le type de rapports qu'il entretient avec le siège. L'examen des corrélations indique notamment que, lorsque l'évaluation d'une entité est très fortement basée sur les résultats financiers, le budget sert à évaluer la performance des responsables opérationnels dans l'entité. Les budgets auraient une propriété particulière : du fait de l'emboîtement des budgets les uns dans les autres, le style budgétaire à un niveau N aurait tendance à se propager au niveau N-1 et ce, quelle que soit sa pertinence pour l'activité du niveau N-1.

Ce résultat est repris dans des termes proches par un contrôleur de gestion ayant participé à notre enquête :

« Le budget est surtout un exercice de style des services financiers pour remplir et répondre aux demandes du « corporate » et son format n'est pas spécialement le reflet des besoins des opérationnels » (Contrôleur de gestion, industrie).

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

En résumé, lorsqu'une organisation se situe dans certains champs organisationnels (entreprise cotée en bourse, entreprise appartenant à un groupe, entreprise dont l'actionnaire majoritaire est un investisseur institutionnel notamment), elle doit adopter le modèle classique du « contrôle budgétaire » (suivi des écarts, re-prévisions et évaluation) sous peine d'être

considérée comme une entreprise mal gérée. A ce titre, le contrôle budgétaire apparaît comme un mythe rationnel, c'est-à-dire un outil institutionnalisé qui donne l'illusion de la rationalité.

5. CONCLUSION

A partir de réponses collectées auprès de 246 contrôleurs de gestion ou directeurs administratifs ou financiers, cette recherche tente de préciser les raisons pour lesquelles les entreprises font du contrôle budgétaire. Deux cadres explicatifs sont mobilisés : le cadre contingent et le cadre néo-institutionnel. Les régressions linéaires multiples réalisées montrent que le cadre néo-institutionnel a un pouvoir explicatif de la mise en place du contrôle budgétaire plus fort que le cadre contingent. Le niveau d'explication produit par les déterminants contingents est faible : les organisations adaptent leur processus budgétaire dans une faible mesure à leur « environnement technique » (technologie, organisation, environnement, stratégie et taille). Le niveau d'explication de la théorie néo-institutionnelle est plus important. Ainsi, l'appartenance à un groupe, la cotation en bourse, le fait d'avoir un actionnaire principal qui est un investisseur institutionnel ou le fait d'avoir un dirigeant à orientation plutôt financière conduit à la mise en place d'un contrôle budgétaire plus important (suivi des écarts, re-prévisions et évaluation budgétaire de la performance des managers). Le contrôle budgétaire apparaît donc de manière privilégiée dans certains environnements institutionnels, il aide l'organisation à s'y légitimer. A ce titre, on peut considérer qu'au-delà des considérations d'efficience, le contrôle budgétaire est aussi un mythe rationnel, c'est-à-dire une structure institutionnalisée qui donne l'illusion de la rationalité (Meyer & Rowan, 1977).

Ceci ne signifie par que le comportement des managers soit irrationnel, mais que cette rationalité s'inscrit dans un processus cognitif et résulte donc des expériences passées des dirigeants. De plus, le contrôle budgétaire a une fonction importante : il aide à maintenir la légitimité de l'organisation et à collecter les ressources nécessaires à la survie de cette dernière. Ce résultat, déjà mis en évidence dans de nombreuses études sur les organisations à but non lucratif (Covaleski & Dirsmith, 1988a; Stone & Brush, 1996), semble pouvoir, à la lumière de nos données empiriques, être étendu aux entreprises à but lucratif.

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*, vol. 13, n° 2, p. 569-606.
- Alam, M. (1997), "Budgetary process in uncertain contexts: a study of state-owned enterprises in Bangladesh", *Management Accounting Research*, vol. 8, p. 147-167.
- Ansari, S. L. & Euske, K. J. (1987), "Rational, rationalizing, and reifying uses of accounting data in organizations", *Accounting, Organizations and Society*, vol. 12, n° 6, p. 549-570.
- Anthony, R. N. (1988), *The Management Control Function*, Boston, The Harvard Business School Press. Trad. franç. *La fonction contrôle de gestion*, Paris, Publi-Union, 1993.
- Argyris, C. (1953), "Human problems with budgets", *Harvard Business Review*, vol. 31, n° 1, p. 97-110.
- Armstrong, P. (1985), "Changing management control strategies: The role of competition between accountancy and other organisational professions", *Accounting, Organizations and Society*, vol. 10, n° 2, p. 129-148.
- Beck, N. & Walgenbach, P. (2005), "Technical efficiency or adaptation to institutionalized expectations? The adoption of ISO 9000 standards in the German mechanical engineering industry", *Organization Studies*, vol. 26, n° 6, p. 841-866.
- Berland, N. (1997), "La naissance du contrôle budgétaire en France (1930-1960): rôle des consultants, apprentissage organisationnel et jeu des acteurs chez Pechiney et Saint Gobain", *Comptabilité-Contrôle-Audit*, vol. 3, n° 2, p. 5-22.
- Berland, N. (1999), *L'histoire du contrôle budgétaire en France. Les fonctions du contrôle budgétaire, influences de l'idéologie, de l'environnement et du management stratégique*, thèse pour l'obtention du titre de docteur ès sciences de gestion, Paris, Université Paris Dauphine.
- Berland, N. & Boyns, T. (2002), "The development of budgetary control in France and Britain from the 1920s to the 1960s: a comparison", *The European Accounting Review*, vol. 11, n° 2, p. 329-356.
- 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*, n° thématique, p. 133-160.
- Berry, A. J., Capps, T., Cooper, D. J., Ferguson, P., Hopper, T. & Lowe, E. A. (1985), "Management control in an area of the NCB: rationales of accounting practices in a public enterprise", *Accounting, Organizations and Society*, vol. 1, p. 3-28.
- Boudon, R. (1999), *Le sens des valeurs*, Quadrige, Paris, Presses Universitaires de France.
- Brownell, P. & Merchant, K. A. (1990), "The budgetary and performance influences of product standardisation and manufacturing process automation", *Journal of Accounting Research*, vol. 28, n° 2, p. 388-397.
- Bruggeman, W. & Van der Stede, W. A. (1993), "Fitting management control systems to competitive advantage", *British Journal of Management*, vol. 4, n° 205-218.
- Bruns, W. J. & Waterhouse, J. H. (1975), "Budgetary control and organizational structure", *Journal of Accounting Research*, vol. 33, n° supplement, p. 101-129.
- Burchell, S., Clubb, C., Hopwood, A., Hughes, J. & Nahapiet, J. (1980), "The roles of accounting in organizations and society", *Accounting, Organizations and Society*, vol. 5, n° 1, p. 5-27.
- Burlaud, A. & Simon, C. J. (1997), *Le contrôle de gestion*, Repères, Paris, La découverte.
- Chandler, A. D. (1962), *Strategy and structure. Chapters in the history of the industrial enterprise*, Cambridge, Massachusetts, MIT Press. Trad. franç. *Stratégies et structures de l'entreprise*, Paris, Les Editions d'Organisation, 1989.
- Chapman, C. S. (1997), "Reflections on a contingent view of accounting", *Accounting, Organizations and Society*, vol. 22, n° 2, p. 189-205.
- Chenhall, R. H. (2003), "Management control systems design within its organizational context: findings from contingency-based research and directions for the future", *Accounting, Organizations and Society*, vol. 28, n° 2-3, p. 127-168.
- Child, J. (1972), "Organizational structure and strategies of control: a replication of the Aston studies", *Administrative Science Quarterly*, vol. 17, p. 163-177.
- Covaleski, M. A. & Dirsmith, M. W. (1983), "Budgeting as a means for control and loose coupling", *Accounting, Organizations and Society*, vol. 8, n° 4, p. 323-340.
- Covaleski, M. A. & Dirsmith, M. W. (1988a), "An Institutional Perspective on Rise, Social Transformation, and Fall of a University Budget Category", *Administrative Science Quarterly*, vol. 33, p. 562-587.
- Covaleski, M. A. & Dirsmith, M. W. (1988b), "The use of budgetary symbols in the political arena: An historically informed field study", *Accounting, Organizations and Society*, vol. 13, n° 1, p. 1-24.
- Covaleski, M. A., Dirsmith, M. W. & Michelman, J. E. (1993), "An institutional theory perspective on the DRG framework, case-mix accounting systems and health-care organizations", *Accounting, Organizations and Society*, vol. 18, n° 1, p. 65-80.

- Covaleski, M. A., Dirsmith, M. W. & Samuel, S. (1996), "Managerial accounting research: The contributions of organizational and sociological theories", *Journal of Management Accounting Research*, vol. 8, n° 1-35.
- 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*, vol. 15, p. 3-49.
- Dent, J. F. (1990), "Strategy, organization and control: Some possibilities for accounting research", *Accounting, Organizations and Society*, vol. 15, n° 1-2, p. 3-25.
- Desreumaux, A. (1998), *Théorie des organisations*, Les essentiels de la gestion, Caen, EMS.
- Dillman, A. D. (1999), *Mail and internet surveys: The Tailored Design Method*, New York, John Wiley & Sons, 2nd éd.
- DiMaggio, P. J. & Powell, W. W. (1983), "The iron cage revisited: institutional isomorphism and collective rationality in organizational fields", *American Sociological Review*, vol. 48, n° 2, p. 147-160.
- DiMaggio, P. J. & Powell, W. W. (1991), "Introduction", In W. W. Powell & P. J. DiMaggio (Eds.), *The New Institutionalism in Organizational Analysis*, Chicago, University of Chicago Press, p. 1-38.
- Donaldson, L. (1987), "Strategy and structural adjustment to regain fit and performance: in defence of contingency theory", *Journal of Management Studies*, vol. 24, n° 1, p. 1-24.
- Donaldson, L. (1996), "The normal science of structural contingency theory", In S. R. Clegg, C. Hardy & W. R. Nord (Eds.), *Handbook of organizational theory*, p. 57-76.
- Donner, F. G. (1932), "General Motors Budgetary Control", *The Accounting Review*, vol. 7, n° 1, p. 22-30.
- Drazin, R. & Van de Ven, A. H. (1985), "Alternative forms of fit in contingency theory", *Administrative Science Quarterly*, vol. 30, p. 514-539.
- Evrard, Y., Pras, B. & Roux, E. (2003), *Market. Etudes et recherches en marketing*, Paris, Dunod, 2ème éd.
- Ezzamel, M. (1990), "The impact of environmental uncertainty, managerial autonomy and size on budget characteristics", *Management Accounting Research*, vol. 1, p. 181-197.
- Feldman, M. S. & March, J. G. (1981), "Information in Organizations as Signal and Symbol", *Administrative Science Quarterly*, vol. 26, p. 171-186.
- Fernandez-Revuelta Perez, L. & Robson, K. (1999), "Ritual legitimation, de-coupling and the budgetary process: managing organizational hypocrisies in a multinational company", *Management Accounting Research*, vol. 10, n° 4, p. 383-407.
- Field, A. P. (2000), *Discovering statistics using SPSS for windows*, London, Sage.
- Fisher, J. (1998), "Contingency theory, management control systems and firm outcomes: past results and future directions", *Behavioral Research in Accounting*, vol. 10, p. 47-65.
- Fligstein, N. (1987), "The Intraorganizational Power Struggle: Rise of Finance Personnel to Top Leadership in Large Corporations, 1919-1979", *American Sociological Review*, vol. 52, p. 44-58.
- Fligstein, N. (1990), *The Transformation of Corporate Control*, Cambridge, Massachusetts, Harvard University Press.
- Fligstein, N. (1991), "The Structural Transformation in American Industry", In W. W. Powell & P. J. DiMaggio (Eds.), *The New Institutionalism in organizational analysis*, Chicago, University of Chicago Press, p. 311-336.
- Friedberg, E. (2001), *La théorie des organisations*, *Conférence Edogest*, Paris, Université Paris Dauphine.
- Gordon, L. A. & Narayanan, V. K. (1984), "Management accounting systems, perceived environmental uncertainty and organization structure: An empirical investigation", *Accounting, Organizations and Society*, vol. 9, n° 1, p. 33-47.
- Govindarajan, V. (1984), "Appropriateness of accounting data in performance evaluation: An empirical examination of environmental uncertainty as an intervening variable", *Accounting, Organizations and Society*, vol. 9, n° 2, p. 125-135.
- Govindarajan, V. (1988), "A Contingency Approach To Strategy Implementation At The Business Unit Level: integrating administrative mechanisms with strategy", *Academy of Management Journal*, vol. 31, n° 4, p. 828-853.
- Govindarajan, V. & Gupta, A. K. (1985), "Linking control systems to business unit strategy: impact on performance", *Accounting, Organizations and Society*, vol. 10, n° 1, p. 51-66.
- Granlund, M. & Lukka, K. (1998), "It's a small world of management accounting practices", *Journal of Management Accounting Research*, vol. 10, p. 153-179.
- Gul, F. A. & Chia, Y. M. (1994), "The effects of management accounting systems, perceived environmental uncertainty and decentralization on managerial performance: A test of three-way interaction", *Accounting, Organizations and Society*, vol. 19, n° 4-5, p. 413-426.
- Gupta, A. K. (1987), "SBU strategies, corporate-SBU relation relations, and SBU effectiveness in strategy implementation", *Academy of Management Journal*, vol. 30, n° 3, p. 477-500.
- Gupta, A. K. & Govindarajan, V. (1984), "Business unit strategy, managerial characteristics, and business unit effectiveness at strategy implementation", *Academy of Management Journal*, vol. 27, p. 25-41.

- Gupta, P. P., Dirsmith, M. W. & Fogarty, T. (1994), "Coordination and control in a government agency: contingency and institutional theory perspectives on GAO audit", *Administrative Science Quarterly*, vol. 39, p. 264-284.
- Hartmann, F. G. H. (2000), "The appropriateness of RAPM: toward the further development of theory", *Accounting, Organizations and Society*, vol. 25, n° 4-5, p. 451-482.
- Hopper, T. & Powell, A. (1985), "Making sense of research into organizational and social aspects of management accounting: a review of its underlying assumptions", *Journal of Management Studies*, vol. 22, n° 5, p. 429-465.
- Hopwood, A. G. (1972), "An empirical study of the role of accounting data in performance evaluation", *Journal of Accounting Research*, Supplement: Empirical Studies in Accounting, p. 156-182.
- Hopwood, A. G. (1974), "Leadership climate and the use of accounting data in performance evaluation", *The Accounting Review*, July, p. 485-495.
- Hoque, Z. & Hopper, T. (1997), "Political and industrial relations turbulence, competition and budgeting in the nationalised jute mills of Bangladesh", *Accounting and Business Research*, vol. 27, n° 2, p. 125.
- Johnson, H. T. & Kaplan, R. S. (1987), *Relevance lost: the rise and fall of management accounting*, Boston, Harvard Business School Press.
- Kimberly, J. R. (1976), "Organizational size and the structuralist perspective: a review critique, and proposal", *Administrative Science Quarterly*, vol. 21, p. 571-598.
- Kostova, T. & Roth, K. (2002), "Adoption of an organizational practice by subsidiaries of multinational corporations: institutional and relational effects", *Academy of Management Journal*, vol. 45, n° 1, p. 215-233.
- Lal, M. (1991), "Organizational size, structuring of activities, and control information system sophistication levels: an empirical study", *Management International Review*, vol. 31, n° 2, p. 101-113.
- Langfield-Smith, K. (1997), "Management control systems and strategy: a critical review", *Accounting, Organizations and Society*, vol. 22, n° 2, p. 207-232.
- Lawrence, P. R. & Lorsch, J. W. (1967), *Organization and environment: managing differentiation and integration*, Boston, Massachusetts, Harvard University Press. Trad. franç. *Adapter les structures de l'organisation*, Paris, Les Editions d'organisation, 1969.
- Lounsbury, M. (2001), "Institutional sources of practice variation: staffing college and university recycling programs", *Administrative Science Quarterly*, vol. 46, p. 29-56.
- Macy, G. & Arunachalam, V. (1995), "Management accounting systems and contingency theory: in search of effective systems", *Advances in management accounting*, vol. 4, p. 63-86.
- Makhija, M. (2003), "Comparing the resource-based and market-based views of the firm: empirical evidence from czech privatization", *Strategic Management Journal*, vol. 24, n° 5, p. 433-452.
- Malmi, T. (1999), "Activity-based costing diffusion across organization: an exploratory empirical analysis of Finnish firms", *Accounting, Organizations and Society*, vol. 24, n° 8, p. 649-672.
- Merchant, K. A. (1981), "The design of the corporate budgeting system: influences on managerial behavior and performance", *The Accounting Review*, vol. 4, p. 813-829.
- Merchant, K. A. (1982), "The control function of management", *Sloan Management Review*, Summer, p. 44-55.
- Merchant, K. A. (1984), "Influences on departmental budgeting: an empirical examination of a contingency model", *Accounting, Organizations and Society*, vol. 9, n° 3-4, p. 291-307.
- Meyer, A. D. (1984), "Mingling decision making metaphors", *Academy of Management Review*, vol. 9, n° 1, p. 6-17.
- Meyer, J. W. (1986), "Social environments and organizational accounting", *Accounting, Organizations and Society*, vol. 11, n° 4-5, p. 345-356.
- Meyer, J. W. & Rowan, B. (1977), "Institutionalized organizations: formal structure as myth and ceremony", *American Journal of Sociology*, vol. 83, n° 2, p. 340-363.
- Modell, S. (2002), "Institutional perspectives on cost allocations: integration and extension", *The European Accounting Review*, vol. 11, n° 4, p. 653-679.
- Nilson, F. (2000), "Parenting styles and value creation: a management control approach", *Management Accounting Research*, vol. 11, p. 89-112.
- Nilson, F. (2002), "Strategy and management control systems: a study of the design and use of management control systems following takeover", *Accounting and Finance*, vol. 42, p. 41-71.
- Oliver, C. (1991), "Strategic responses to institutional processes", *Academy of Management Review*, vol. 16, n° 1, p. 145-179.
- Oliver, C. (1997), "The influence of institutional and task environment relationships on organizational performance: the Canadian construction industry", *Journal of Management Studies*, vol. 34, p. 99-124.
- Otley, D. & Pollanen, R. M. (2000), "Budgetary criteria in performance evaluation: A critical appraisal using new evidence", *Accounting, Organizations and Society*, vol. 25, n° 4-5, p. 483-495.
- Otley, D. T. (1980), "The contingency theory of management accounting: Achievement and prognosis", *Accounting, Organizations and Society*, vol. 5, n° 4, p. 413-428.

- Ouchi, W. (1977), "The relationship between organisational structure and organisational control", *Administrative Science Quarterly*, vol. 22, p. 95-113.
- Ouchi, W. (1978), "The transmission of control through organizational hierarchy", *Academy of Management Journal*, vol. 21, n° 2, p. 173-192.
- Ouchi, W. (1979), "A conceptual framework for the design of organizational control mechanisms", *Management Science*, vol. 25, n° 9, p. 833-848.
- Perrow (1967), "A framework for the comparative analysis of organizations", *American Sociological Review*, vol. 32, p. 194-208.
- Plihon, D. & Ponsard, J. P. (2002), *La montée en puissance des fonds d'investissement*, Paris, Les études de la documentation française.
- Poppo, L. & Zenger, T. (1998), "Testing alternative theories of the firm: transaction cost, knowledge-based, and measurement explanations for make-or-buy decisions in information services", *Strategic Management Journal*, vol. 19, n° 853-877.
- Scott, R. W. (2001), *Institutions and organizations*, Thousand Oaks, CA, Sage, 2nd edition.
- Scott, R. W. (2003), *Organizations: rational, natural and open systems*, Pearson Education, Upper Saddle River, New Jersey, Prentice Hall, 5ème édition.
- Scott, R. W. & Meyer, J. W. (1991), "The organization of societal sectors: proposition and early evidence", In W. W. Powell & P. J. DiMaggio (Eds.), *The new institutionalism in organizational analysis*, Chicago, The University of Chicago Press, p. 108-140.
- Simons, R. (1987), "Accounting control systems and business strategy: An empirical analysis", *Accounting, Organizations and Society*, vol. 12, n° 4, p. 357-374.
- Simons, R. (1990), "The role of management control systems in creating competitive advantage: New perspectives", *Accounting, Organizations and Society*, vol. 15, n° 1-2, p. 127-143.
- Simons, R. (1991), "Strategic orientation and top management attention to control systems", *Strategic Management Journal*, vol. 12, p. 49-62.
- Singly (de), F. (2001), *L'enquête et ses méthodes: le questionnaire*, sociologie 128, Paris, Nathan.
- Sloan, A. P. (1963), *My years with General Motors*, Doubleday and Co. Inc. Trad. franç. *Mes années à la General Motors*, Editions Hommes et Techniques, 1966.
- Speklé, R. F. (2001), "Explaining management control structure variety: a transaction cost economics perspective", *Accounting Organizations and Society*, vol. 26, n° 4, p. 419-441.
- Stone, M. M. & Brush, C. G. (1996), "Planning in ambiguous contexts: the dilemma of meeting needs for commitment and demands for legitimacy", *Strategic Management Journal*, vol. 17, n° 633-652.
- Thompson, J. D. (1967), *Organizations in action*, New York, McGraw Hill.
- Tolbert, P. S. & Zucker, L. G. (1996), "The institutionalization of institutional theory", In S. R. Clegg, C. Hardy & W. R. Nord (Eds.), *Handbook of organization studies*, London, Sage Publications, p. 174-190.
- Townley, B. (1997), "The institutional logic of performance appraisal", *Organization studies*, vol. 18, n° 2, p. 261-285.
- Townley, B. (2002), "The role of competing rationalities in institutional change", *Academy of Management Journal*, vol. 45, p. 163-179.
- Van der Stede, W. A. (2001a), "The effect of corporate diversification and business unit strategy on the presence of slack in business unit budgets", *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, vol. 14, n° 1, p. 30-52.
- Van Der Stede, W. A. (2001b), "Measuring 'tight budgetary control'", *Management Accounting Research*, vol. 12, n° 1, p. 119-137.
- Van der Stede, W. A. (2003), "The effect of national culture on management control and incentive system design in multi-business firms: evidence of intracorporate isomorphism", *European Accounting Review*, vol. 12, n° 2, p. 263-285.
- Waterhouse, J. H. & Tiessen, P. (1978), "A contingency framework for management accounting systems research", *Accounting, Organizations and Society*, vol. 3, n° 1, p. 65-76.
- Weinberg, L. & Abramowitz, S. K. (2002), *Data analysis for the behavioral sciences using SPSS*, Cambridge, Massachusetts, Cambridge University Press.
- Westphal, J. D. & Edwards, P. (2001), "Decoupling policy from practice: the case of stock repurchase programs", *Administrative Science Quarterly*, vol. 46, p. 202-228.
- Westphal, J. D. & Zajac, E. J. (1998), "The symbolic management of stockholders: corporate governance reforms and shareholder reactions", *Administrative Science Quarterly*, vol. 43, p. 127-153.
- Wonnacott, T. H. & Wonnacott, R. J. (1990), *Introductory statistics for business and economics*, New York, John Wiley & Sons, 4th. Trad. franç. *Statistique, économie-gestion-science-médecine*, Paris, Economica, 1991.
- Zrihen, R. (2002), *Les rôles informels du contrôle budgétaire*, thèse pour l'obtention du titre de docteur ès sciences de gestion, Paris, Université Paris Dauphine.

ANNEXE 1

	Moy.	Ecart type	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)	(7)	(8)	(9)	(9)	(10)	(11)	(12)
Ecart (1)	3,92	0,85													
Re-prévision (2)	3,32	1,03	,153(*)												
Evaluation (3)	3,30	1,06	,375(**)	,110											
Effectif (log) (4)	2,61	0,67	,109	,046	,163(*)										
Incertitude de l'environnement (5)	3,27	0,59	,050	,141(*)	,101	-,149(*)									
Incertitude de la technologie (6)	3,35	0,98	,128(*)	-,037	,030	,087	,166(**)								
Décentralisation (7)	2,27	0,52	,012	,041	,072	,193(**)	-,078	,055							
Différenciation (8)	3,47	0,59	,122	,016	,032	-,048	,136(*)	,210(**)	-,046						
Construire (9)	2,95	0,82	-,160(*)	-,010	-,212(**)	,002	,001	,086	-,054	,115					
Appartenance à un groupe (10) #	0,74	0,44	,030	,184(**)	,223(**)	,253(**)	,068	,073	,043	,100	-,020				
Cotation en bourse (11) #	0,49	0,50	,241(**)	,261(**)	,242(**)	,200(**)	,158(*)	,103	,142(*)	,083	-,138(*)	,331(**)			
Dirigeant financier ou non (12) #	0,17	0,38	,190(**)	,033	,170(**)	,221(**)	,062	,059	,187(**)	,104	-,164(*)	,074	,225(**)		
Institutionnels vs autres (13) #	0,13	0,34	,004	,230(**)	,083	,030	,137(*)	,051	,124	-,070	-,060	,019	,201(**)	,133(*)	
Contrôle groupe (14)	3,16	1,17	,247(**)	,164(*)	,243(**)	,078	,027	-,101	-,014	,034	-,334(**)	,137	,197(**)	,113	,098

* p < 0.05

** p < 0.01

la moyenne représente une proportion dans l'échantillon

ANNEXE 2- MODELE COMPLET : FACTEURS EXPLICATIFS ET VARIANCE EXPLIQUEE

	Tech	Envt	Org	Diff	Const	Group	Grpeval	Bourse	Actinstit	Dirfi	Logeff	Constante	Obs	R ² %	R ² ajusté %
Ecarts	,098*	-,002	-,068	,120	-,104*	-,148	,129***	,325***	-,155	,247*	,076	2,962***	246	,141	,10
Re-prévisions	-0,085	,167*	,028	,0	,071	,289**	,104*	,371***	,568***	-,115	-,007	2,027***	246	,138	,097
Evaluation	,003	,139	,04	,014	-,186*	,353**	,137**	,209*	,056	,195	,138	2,041***	246	,149	,109

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