

Budget et contrôle budgétaire : doit-on s'en passer ?

Mots clés : Budget, contrôle budgétaire, outil de gestion, contrôle de gestion, contrôle diagnostique, contrôle interactif, contingence, pilotage de la performance.

Cet article invite à réfléchir sur la place et les usages du budget et du contrôle budgétaire, afin d'éclairer le lecteur sur la nature des critiques dont ils font l'objet.

Le budget est un outil de gestion très utilisé par les entreprises européennes. Souvent synonyme de « bonne gestion », il occupe une place centrale au sein du système de contrôle de gestion. Défini par Bouquin H. (1997) comme, « l'expression comptable et financière des plans d'action retenus pour que les objectifs visés et les moyens disponibles sur le court terme convergent vers la réalisation des plans opérationnels », il permet de décliner la stratégie et sa mise en œuvre par les opérationnels. Les managers utilisent le budget en menant une réflexion sur les écarts mis en évidence entre les objectifs et réalisations afin d'initier les actions correctrices permettant un pilotage de la performance de l'entreprise.

Bien que d'autres outils de contrôle de gestion soient également utilisés, force est de constater que le rôle du système budgétaire est central dans la mesure où les autres outils (ratios, tableaux de bord, ...) s'établissent et s'évaluent par rapport à lui (Gervais, 1983 p. 10). Cette place peut s'expliquer par les multiples fonctions qu'on lui attribue (planification, coordination, contrôle, évaluation des performances, etc.).

On observe toutefois que son utilisation est parfois très différente d'une entreprise à l'autre. Cette diversité des pratiques semble s'expliquer par la vision qu'entretiennent les acteurs vis-à-vis du budget. Alors que certains voient dans le budget un instrument permettant d'améliorer la performance de l'organisation (approche classique), d'autres le considère comme un instrument de légitimation de l'organisation ou bien comme un instrument d'aliénation des travailleurs ou de disciplinaire.

La coexistence de ces multiples visions et utilisations ne va pas sans poser des problèmes de cohérence et engendre des critiques croissantes de la part des praticiens allant jusqu'à prôner sa suppression. L'incapacité du budget à fournir des prévisions justes et pertinentes traduisant la stratégie et les plans d'actions en objectifs chiffrés ainsi que l'évaluation des performances compte parmi les principales critiques. On retrouve d'ailleurs, une partie de ces critiques dans le paradoxe souligné par Hopwood (1974) : **Les entreprises ressentent le besoin d'établir un budget dans un environnement complexe et incertain alors que la pertinence des prévisions budgétaires repose sur la condition d'un environnement stable et prévisible.**

D'autres critiques trouvent leurs fondements dans la contradiction de certaines fonctions du budget. Face à ces critiques, des propositions de réforme sont avancées (Activity Based Budgeting), alors que d'autres considèrent que le budget est un instrument dépassé et qu'il est temps de tourner la page en le supprimant.

La remise en cause du budget nous amène à nous interroger sur la place du contrôle budgétaire au sein du dispositif de contrôle de gestion. **Comment a-t-il évolué historiquement ? Quelles sont les utilisations possibles du budget ? Pourquoi ces utilisations sont-elles remises en cause aujourd'hui ? Et enfin, doit-on se passer du budget ?**

La réponse à ces questions passe par une étude de la littérature sur les fonctions du budget. Après un rappel historique relative à l'apparition du budget et du contrôle budgétaire, nous examinerons ses rôles selon la catégorisation de Burrell et Morgan, relative à la nature de la science (objective/subjective) et de la société

(régularité/changement radical). Enfin, nous exposerons les critiques adressées au budget avant d'en discuter les implications.

1. RAPPEL HISTORIQUE

1.1. BUDGET OU CONTROLE BUDGETAIRE ?

Etymologiquement «budget» est une expression anglaise qui provient du français «bougette», une bourse accrochée à la selle du cheval des voyageurs dans laquelle on serrait ses écus. Ce terme a ensuite été transposé sur le plan financier pour les gouvernements et, au sens figuré, pour les personnes privées. (Hofstede, 1967, p. 19-20).

Comme un long voyage ne s'improvise pas, il faut prévoir, planifier les étapes et disposer des ressources nécessaires. C'est le rôle de la bougette. Ce terme repris par les anglais devient « budget », notion de droit public désignant la somme d'argent allouée par un vote du Parlement à une entité administrative pour son fonctionnement. Chaque ministre dispose d'une bougette dans laquelle il peut puiser.

Le PCG en parle comme « *un mode de gestion consistant à traduire en programmes d'actions chiffrés appelés « budgets » les décisions prises par la direction avec la participation des responsables* ».

Rappelons que budget n'est pas nécessairement contrôle budgétaire. Le budget est un terme générique, Anthony le définit comme « un plan pour l'année à venir généralement exprimé en termes monétaires » (Anthony, 1988, p. 17), alors que le contrôle budgétaire correspond à l'exploitation du budget afin de planifier et contrôler les performances des managers et plus globalement de l'entreprise.

Gervais définit le contrôle budgétaire comme « *la comparaison permanente des résultats réels et des prévisions chiffrées figurant aux budgets afin de :*

- *rechercher la (ou les) cause(s) d'écarts,*
- *d'informer les différents niveaux hiérarchiques,*
- *de prendre les mesures correctives éventuellement nécessaires,*
- *d'apprécier l'activité des responsables budgétaires.* »

« *Un budget peut se limiter à une simple liste d'autorisations de dépenses. Pour qu'un contrôle budgétaire soit effectif, le budget doit être utilisé dans une boucle rétroactive, dans laquelle les prédictions et les réalisations sont sans cesse évaluées pour trouver des moyens d'atteindre plus sûrement des résultats* » (Quail, 1997, p. 618 cité par Sponem 2004).

En conséquence, il n'y a pas de contrôle budgétaire sans budget mais il peut exister un budget sans contrôle budgétaire (Flamholtz, 1983). Des études empiriques montrent que le budget peut être utilisé comme outil de contrôle organisationnel comme s'il s'agissait de contrôle budgétaire. Nous utiliserons donc sans les différencier le budget et le contrôle budgétaire pour évoquer ce processus rétroactif ou itératif entre le prévisionnel et le réel.

1.2. L'EVOLUTION DE LA PLACE DU BUDGET AU SEIN DU SYSTEME DE CONTROLE DE GESTION

Pensé pour les organisations publiques dans un premier temps, il semble que ce soit aux Etats-Unis, au cours des années 1920 chez General Motors, sous les ordres de Sloan, que le contrôle budgétaire ait été utilisé pour la première fois comme outil de gestion. Il était perçu comme très utile dans le contrôle des délégations des responsabilités ainsi que pour la coordination par le contrôle des résultats qu'exigeaient les grandes organisations privées (Sloan, 1963, Chandler, 1962).

Puis, c'est la conférence internationale de Genève en 1930 (Berland, 1999 ; 2002) qui va consacrer la technique budgétaire comme premier outil de contrôle des performances des grandes entreprises industrielles (Johnson et Kaplan, 1987).

Cependant, il a fallu plusieurs années pour qu'il le devienne réellement. C'est après la seconde guerre mondiale, que le contrôle budgétaire s'étend progressivement pour devenir le premier outil du contrôle de gestion au cours des années 1960 - 1970 (Gervais, 1983).

Le contrôle budgétaire est un mode de gestion à court terme qui traduit la stratégie en termes monétaires. Cette gestion s'appuie sur un pilotage symbolisé par une boucle rétroactive.

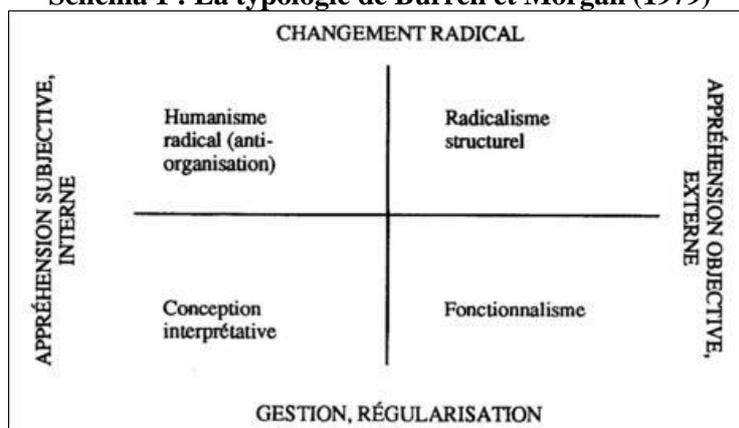
Nombre de chercheurs se sont interrogés aux conditions de cette émergence. Il semble résulter d'une combinaison de plusieurs facteurs : organisationnels, économiques et sociologiques.

- **Des facteurs organisationnels** : Les premières apparitions du budget dans le secteur privé semblent liées à l'augmentation de la taille des entreprises et à la complexification de leur organisation interne (Johnson, 1981). La croissance de la taille des entreprises américaines et l'évolution de leur structure vers une configuration divisionnelle a généré un besoin de contrôler les divisions décentralisées. Cependant, pour les entreprises européennes, c'est la mise en place d'un contrôle budgétaire et la création de centres de responsabilités qui ont conduit aux transformations organisationnelles. Le budget a ainsi permis de contrôler le management délégué mais également de planifier et d'aider à la prise de décision des managers des divisions. Ce sont ces facteurs organisationnels qui ont déterminé les fonctions originelles de la technique budgétaire : **la prévision, le contrôle et la coordination.**
- **Des facteurs économiques** : Le contexte économique joue un rôle particulier dans le développement du contrôle budgétaire en conditionnant la performance de l'outil de gestion (Berland, 1999). En effet, la croissance d'après-guerre et le marché structurellement caractérisé par une demande supérieure à l'offre permettaient des prévisions assez précises de l'évolution de l'environnement. Ces caractéristiques garantissaient une certaine fiabilité du budget ainsi qu'une crédibilité.
- **Des facteurs sociologiques** : La diffusion de la pratique budgétaire s'explique également par le contexte social. En effet, le budget peut être vu comme un des vecteurs de propagation du paradigme managérial (Roslender, 1996). Dans cet esprit, Berland et Chiapello (2004 p. 154) précise que « les outils de gestion ne répondent pas seulement à des exigences d'efficacité mais [...] ils portent en eux également des projets de société, et [...] leurs promoteurs savent s'appuyer sur ces projets pour rendre les outils qu'ils défendent encore plus séduisants. »

2. QUELLE EST L'UTILITE DU CONTROLE BUDGETAIRE ?

Pour étudier les rôles du contrôle budgétaire nous nous appuyons sur la distinction de Burrell et Morgan (1979) relative à la nature de la science (objective/subjective) et de la nature de la société (régularité/changement radical) (schéma 1). Cette distinction permet l'émergence de quatre types d'approche en sociologie des organisations : les approches classiques (fonctionnalistes), néo-institutionnelles, marxistes et foucaaldiennes du budget (Sponem 2004). Chaque courant met en exergue une facette du contrôle budgétaire. Alors que certains voient le budget et son utilisation comme un instrument de performance ou de légitimation de l'organisation, d'autres considèrent que c'est un instrument d'aliénation des travailleurs ou disciplinaire.

Schéma 1 : La typologie de Burrell et Morgan (1979)



2.1. APPROCHE FONCTIONNALISTE : LE BUDGET COMME INSTRUMENT D'OPTIMISATION DU FONCTIONNEMENT DES ENTREPRISES

2.1.1. L'école de HARVARD : Un outil au service des managers.

La théorie managériale de la firme souligne l'importance des managers professionnels, qui remplacent l'entrepreneur capitaliste. Pour *Anthony et Simons*, le budget est un outil au service des managers pour orienter le comportement des contrôlés afin qu'ils agissent dans le sens de la stratégie. Les typologies des pratiques de contrôle proposées par Anthony et Simons permettent une classification des pratiques budgétaires en fonction de la manière dont les dirigeants utilisent le budget.

- Le modèle d'Anthony : un contrôle serré ou souple

Selon Anthony, les critères sur lesquels sont jugées les actions des dirigeants sont l'**efficacité** et l'**efficience** (Anthony, 1988). Pour atteindre cette efficacité et efficience le rôle du budget est primordial car il permet :

- **Le pilotage des activités** : transformation des programmes à long terme en projets d'actions à court terme. Contrôle rétroactif (feedback) ainsi que les actions correctrices nécessaires.
- **La coordination** : la prise de décision et de faire converger les buts des individus et les objectifs stratégiques de l'organisation.
- **La motivation** des acteurs.
- **La modélisation** : réduction de l'incertitude et analyse des scénarii.

Pour Anthony (1965 ; 1988), le contrôle budgétaire est un outil du système de contrôle de gestion qui peut être soit étroit (« *tight* »), soit souple (« *loose* »). **Étroit** dans la « *définition détaillée des rôles de leurs subordonnés, leur participation fréquente à la prise de décision des managers subordonnés et leur suivi des résultats* ». **Souple**, « *lorsqu'ils permettent à leurs subordonnés de décider ce qui devra être entrepris, dans un cadre assez large, et qu'eux-mêmes se concentrent sur les résultats globaux plutôt que sur le détail des approches utilisées.* » Ce degré étroit ou souple du contrôle dépend de la manière dont ces dispositifs sont utilisés (Anthony, 1988, p. 173).

- Le modèle de Simons : un contrôle budgétaire diagnostique ou interactif

Simons (1988) propose d'appliquer la distinction d'Anthony aux objectifs budgétaires. Le « budget serré » est utilisé lorsque les objectifs budgétaires sont précis, et demandant des efforts importants ainsi qu'une forte efficacité pour être réalisés (Simons, 1988, p. 268). Puis, quelques années plus tard (1995), il distingue le contrôle diagnostique du contrôle interactif. Cette distinction vaut pour le budget mais également pour l'ensemble des outils de contrôle.

- **Le contrôle diagnostique** correspond aux « systèmes d'information formels que les managers utilisent pour **surveiller** les résultats de l'organisation et **corriger** les déviations par rapport aux standards prédéfinis de performance ».
- **Le contrôle interactif** correspond aux « *systèmes formels d'information que les **managers utilisent pour s'impliquer** régulièrement et personnellement dans les décisions de leurs subordonnés* » (Simons, 1995, p. 95).

En fonction du but managérial de l'entreprise, un même système de contrôle peut être utilisé de manière interactive ou de manière diagnostique. Cependant, « la quasi-totalité des écrits en contrôle de gestion se réfèrent à des systèmes de contrôle diagnostique » (ibid. p. 60).

Contrairement à la vision classique du contrôle qui postule que les individus sont opportunistes et paresseux, Simons constate qu'ils ont le désir de bien faire et de se réaliser. Cependant cette volonté de bien faire est entravée par l'organisation et les systèmes de contrôle. Par ce constat, il s'oppose à Anthony pour qui le contrôle de gestion ne sert qu'à la mise en œuvre de la planification stratégique pour «atteindre les buts désirés» (Anthony, 1965, p. 67).

2.1.2. L'école des relations humaines : un outil de régulation psychosociale

Les premières utilisations du budget s'appuient d'abord sur les théories économiques et la conception taylorienne de l'organisation. Cependant, force est de constater que le comportement humain ne ressemble pas à la description peinte par les économistes. C'est ainsi qu'une approche psychosociologique s'est développée dès les années 1930, en réaction contre cette vision de l'organisation, en étudiant les effets du contrôle budgétaire sur les contrôlés.

Hopper et Power (1985) classent l'école des relations humaines dans le courant fonctionnaliste. Pour les chercheurs du courant des relations humaines en contrôle de gestion, le budget est un outil qui doit **permettre un fonctionnement efficace de l'organisation** en motivant les contrôlés, en les faisant participer, en leur fixant des objectifs et en les récompensant lorsque ces objectifs sont atteints. Ce courant se différencie de l'école de Harvard dans la mesure où, chez les behavioristes, la satisfaction des managers est l'élément central qui permet de les considérer comme efficaces.

Deux études, celle d'Argyris et d'Hofstede, reprennent les concepts centraux de l'école des relations humaines en contrôle de gestion.

Au début des années cinquante, Argyris démontre la nécessité de compléter l'approche technico-centrée par une approche psychosociologique en mettant en évidence les effets pervers du contrôle budgétaire (tension et de stress). Il montre qu'une mauvaise utilisation du budget par le manager pourrait avoir des effets néfastes sur la coordination. En effet, les budgets « sont loin d'être de froides images de la production passée», ce sont « *des symboles, des symboles de quelque chose qui peuvent faire naître de la peur, du ressentiment, de l'hostilité et de l'agressivité de la part des employés vis-à-vis de l'organisation et qui peuvent amener à décroître la production* » (Argyris, 1952, p. 10). Le budget est donc un outil de gestion, qui en fonction de son utilisation peut faire naître des sentiments positifs ou négatifs chez les personnes contrôlées.

Au cours des années soixante Hofstede, reprend les constats d'Argyris et les développe. Il considère, à l'image des tenants de l'école des ressources humaines, que sans motivation des managers, l'entreprise est inefficace.

2.1.3. La théorie de la contingence : un outil à utilité relative

L'école de la contingence est une forme de fonctionnalisme, elle prolonge en partie les travaux de l'école des relations humaines sur les pratiques budgétaires et s'inspire directement du cadre théorique proposé par T. Burns et G.M. Stalker (1961), J. Thompson (1967), J. Woodward (1965) et P.R. Lawrence et J.W. Lorsch (1969). 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).

Née de son opposition aux théories classiques du management postulant qu'il existe « one best way » permettant la performance de l'organisation (Scott, 2003), ces auteurs quittent la « focalisation excessive sur les motivations et les relations du courant des relations humaines » (Friedberg, 2001). Ils ont montré que les entreprises performantes étaient celles qui s'adaptaient à leur environnement. La performance est donc tributaire de l'adéquation entre la structure et son contexte, sachant que cette adéquation n'est pas figée. Si ce n'est pas le cas, le marché opérerait une sélection et les entreprises non efficaces disparaîtraient.

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). L'entreprise adopte donc les systèmes de contrôle de gestion qui leur sont les plus adaptés. Les auteurs mettent en exergue certains facteurs de contingence en reliant les caractéristiques budgétaires avec des caractéristiques organisationnelles. La performance de la structure organisationnelle dépend alors de facteurs de contingence tels que :

- **l'incertitude de l'environnement** : Elle rend les prévisions difficiles et la fixation d'objectifs budgétaires problématique. (Lawrence et Lorsch, 1967 ; Thompson, 1967).
- **la technologie** : une technologie complexe implique un suivi des écarts plus important et une utilisation plus importante des données budgétaires (Thompson, 1967 ; Brownell et Merchant, 1990 ; Perrow, 1967).
- **la stratégie** la stratégie évolue pour assurer la cohérence entre l'organisation et son environnement afin d'assurer sa performance (Donaldson, 1996, p. 66).
- **la structure de l'organisation et son niveau de décentralisation** : Merchant (1981) montre que les entreprises les plus décentralisées accordent une plus grande importance au contrôle budgétaire.
- **et la taille de l'entreprise** : Plus la taille de l'organisation est importante et plus la gestion par exception du contrôle budgétaire est stricte.

Selon l'école de la contingence, pour qu'une organisation soit efficace, il faut que les caractéristiques du processus budgétaire (la participation budgétaire, la difficulté des objectifs, le suivi des écarts, l'implication de la direction...) soient adaptées aux exigences des facteurs de contingence.

Ce courant montre l'importance de prendre le processus budgétaire dans sa globalité et entraîne des modifications dans la vision initiale du budget au sein du contrôle de gestion. Cependant, la place centrale du budget dans le système de contrôle de gestion ne change pas considérablement.

Dans cet esprit, la *RAPM (Reliance on Accounting Performance Measure)* rattachée à l'école de la contingence, initiée par Hopwood (1972), étudie le **rôle de l'information comptable dans la mesure et l'évaluation des performances** et distingue trois styles d'utilisation des budgets :

- **Budget constrained** (management sous contrainte du budget) : l'évaluation se fait de façon mécanique, il faut impérativement respecter l'enveloppe budgétaire. Hopwood considère que ce style d'utilisation du budget :
 - **génère du stress** aux managers dans la mesure où ils doivent respecter leur budget coûte que coûte.
 - entraîne une **détérioration des relations hiérarchiques** mais également avec les pairs.
 - incite à **privilégier le court terme** au détriment du long terme.
 Cependant, il semble présenter l'avantage de mieux spécifier ce que sont les objectifs attendus.
- **Profit conscious** : c'est un management du profit à long terme caractérisé par une combinaison de deux formes d'évaluation : **subjective et mécanique**. Le contrôle budgétaire est utilisé avec prudence, l'objectif est de minimiser les coûts à long terme.
- **Nonaccounting** : c'est un **management sans comptabilité** où l'évaluation est basée essentiellement sur l'interprétation du manager. Le contrôle budgétaire et la comptabilité tiennent alors une très faible place dans l'évaluation faite par le supérieur.

On observe donc un paradoxe entre la fonction primitive du budget, outil d'aide à la décision permettant de réduire l'incertitude (à travers des simulations), et le dysfonctionnement de la nature même du contrôle budgétaire.

2.2. L'APPROCHE NEO-INSTITUTIONNELLE : LE BUDGET, UN OUTIL DE LEGITIMATION

Les perspectives interprétatives se sont développées en réaction au fonctionnalisme, elle pense que l'utilisation du budget permet aux organisations de se légitimer dans leur environnement institutionnel. La théorie fonctionnaliste (école d'Harvard, école des relations humaines et contingente du contrôle de gestion) postule que le budget, à l'image des autres instruments du contrôle de gestion, est au service des managers afin de prendre des décisions rationnelles assurant la performance de l'organisation.

Pourtant, « *le contrôle de gestion n'est pas neutre. Il produit une certaine représentation du réel qui n'est pas le réel. L'image qu'il en donne [...] est la source de décisions et donc d'actions qui, à leur tour, transforment le réel [...]. Il n'est pas construit sur des bases purement techniques, sans prendre en compte des intérêts. Il est donc autant l'expression d'un pouvoir que l'enjeu d'un pouvoir [...]. Il crée une dissymétrie de l'information au profit de certaines personnes ou de certains groupes qui s'approprient le pouvoir de créer un langage* » (Laufer et Burlaud, 1997, p. 1766 cité par Sponem).

Les néo-institutionnels considèrent que « les organisations ne sont pas seulement en concurrence pour des ressources et pour des clients mais aussi pour obtenir un pouvoir politique et une légitimité institutionnelle » (DiMaggio et Powell, 1983). Par conséquent, il n'est pas certain que la recherche rationnelle d'efficacité soit le véritable moteur, il y a également une quête de légitimité pouvant inciter les entreprises à adopter des structures ou des pratiques organisationnelles dans un but « cérémoniel » (Meyer et Rowan, 1977).

Selon les néo-institutionnels, l'organisation ne doit pas être appréhendée qu'en termes de systèmes de production, il faut prendre en compte l'« environnement institutionnel », c'est-à-dire les règles et les obligations légales ou culturelles auxquelles sont soumises les organisations (Scott et Meyer, 1991, p. 123).

Selon DiMaggio et Powell (1983), trois processus conduisent à la diffusion de ces normes institutionnelles.

- **Le processus coercitif** : correspondant aux pressions venant des institutions dont les organisations sont dépendantes (État, grandes entreprises, actionnaires, etc.).
- **Le processus normatif** : qui s'explique par la professionnalisation des acteurs : ils appartiennent à un réseau professionnel et ont suivi une formation qui normalise leurs comportements.
- **Le mimétisme** : en situation d'incertitude certaines organisations adoptent un comportement de leur concurrent les plus performants.

Ainsi, on comprend que pour les néo-institutionnels, le contrôle budgétaire, et plus largement de gestion permettrait de **dépasser l'objectif de performance pour donner l'illusion de la rationalité aux acteurs internes et externes et de légitimer l'action de l'organisation**. Dans cette perspective, le budget serait d'abord utilisé comme un outil pour se légitimer aux yeux des parties prenantes afin « obtenir des ressources » (Covaleski et Dirsmith, 1988).

Les néo-institutionnels proposent donc de s'écarter des explications émanant des fonctionnalistes, afin de s'intéresser au contrôle budgétaire comme un mirage rationnel, pour légitimer l'action des dirigeants et donc de l'organisation. On assiste alors à des « cérémonies » qui occupent une place importante au sein du processus budgétaire. **Le budget confère une légitimité sociale aux membres de l'organisation, et à leurs actions donnant une illusion de la rationalité faisant de son utilisation la preuve d'une « bonne gestion ».**

2.3. APPROCHE MARXISTE DU BUDGET : UN INSTRUMENT DE DOMINATION

Les entreprises capitalistes se caractérisent par un conflit inhérent à leur organisation entre les travailleurs et les capitalistes. Pour les marxistes, le travail du manager consiste à transformer la « force de travail » en travail effectif face aux demandes contradictoires des capitalistes et des travailleurs (Saravanamuthu et Tinker, 2003).

Les demandes étant antagonistes et le manager ne pouvant satisfaire les propriétaires de capitaux et les travailleurs, il doit choisir. Ce choix se fera alors uniquement en direction des actionnaires.

Dans cette perspective, le budget ainsi que **le contrôle budgétaire n'est pas neutre, c'est un outil de contrôle de la force de travail** qui ne sert pas uniquement à la recherche de performance de l'organisation. **Il permet de légitimer des intérêts partisans en contribuant au contrôle et à la domination du travail et en renforçant le mode dominant de production**, c'est-à-dire l'entreprise capitaliste (Covaleski et al., 1996, p. 18).

Le contrôle budgétaire permet donc d'exploiter les travailleurs en fournissant des informations aux managers sur l'atteinte des objectifs permettant la satisfaction des propriétaires de capitaux. Ceci n'étant possible qu'à la condition que la force de travail soit flexible et qu'elle ne puisse pas lutter ou résister aux capitalistes (Armstrong, 2000 ; Armstrong et al., 1996 ; Hopper et Armstrong, 1991).

2.4. APPROCHE FOUCALDIENNE DU BUDGET : UN INSTRUMENT DISCIPLINAIRE

En transformant les flux physiques en flux financiers, la comptabilité et le contrôle de gestion créent un « royaume » de calcul économique (Miller, 1994, p. 4). On peut penser que ce calcul économique repose sur un savoir qui se traduit en un pouvoir (par le contrôle social et la normalisation des individus) et inversement. « *Pouvoir et savoir s'impliquent directement l'un et l'autre : [...] il n'y a pas de relations de pouvoir sans constitution corrélatrice d'un champ de savoir, ni de savoir qui ne constitue en même temps des relations de pouvoir* » (Foucault, 1975, p. 36 cité par Sponem 2004).

Dans cet esprit, Hoskin et Macve (1986) évoque la comptabilité comme un savoir codifié qui a permis l'émergence d'une technologie de pouvoir. Le « savoir comptable », par sa technicité, reposant sur une analyse computationnelle, est généralement perçu comme objective. Le budget est donc moins remis en cause par ceux sur lesquels il s'applique, que d'autres techniques de contrôle (Knights et Collinson, 1987).

Le contrôle budgétaire reposant sur le savoir comptable permet de surveiller l'activité des autres, quelle que soit la distance géographique et le domaine d'activité. Selon la théorie foucauldienne, **le contrôle budgétaire est donc une technique disciplinaire qui rend gouvernable les individus dans une organisation**. Le budget apparaît alors comme une prison mentale **permettant de contrôler, surveiller à tout moment sans être vu**.

3. QUELS SONT LES DEFAUTS DU CONTROLE BUDGETAIRE ?

C'est à la fin des années 1960 que les premières critiques apparaissent, d'abord aux États-Unis, avec l'instauration, dans certaines entreprises, du budget-base zéro ou « BBZ » (Berland, 2002). Puis ces critiques prennent une dimension plus importante au cours des années 1990 avec les réflexions du CAM-I (Consortium Advanced Management International). C'est par l'intermédiaire d'Hope et Fraser (2003) que le CAM-I s'attaque aux budgets et à ses effets pervers et propose l'idée de supprimer le budget.

Cette pratique gestionnaire, directement héritée du taylorisme, est présentée, selon le CAM-I, comme assez mal adaptée à la période actuelle caractérisée par la fin de la production de masse classique, une offre supérieure à la demande, une concurrence sur le prix mais aussi sur les produits et leur adaptation aux exigences des clients. Les besoins et problématiques des entreprises ne sont donc plus ceux du début du siècle dernier dont on trouvait le reflet dans le contrôle budgétaire classique.

Les critiques s'adressent principalement à l'approche fonctionnaliste (approche dominante en contrôle de gestion). Généralement, on recense quatre types de critiques :

- Un manque de fiabilité des prévisions ;
- Critique des effets pervers du budget et de son incapacité à piloter et à évaluer les performances ;
- Des utilisations contradictoires.

3.1. UN OUTIL PEU FIABLE

Comme nous l'avons rappelé dans la deuxième partie, le budget a été pensé comme outil permettant d'optimiser le fonctionnement des entreprises. Cependant, la faible fiabilité des prévisions budgétaires handicape le manager dans l'assurance des équilibres financiers. Plusieurs causes expliquent cette vive critique du contrôle budgétaire.

- **Le comportement des prévisionnistes** : Lowe et Shaw (1968) mentionnent trois sources de biais aux prévisions
 - une minimisation des prévisions résultant d'un système d'évaluation fondé sur le respect des prévisions ;
 - des prévisions trop optimistes afin d'être conformes à l'accroissement continu et attendu de la performance ;
 - des prévisions également trop optimistes de la part de salariés insécurisés par de médiocres performances et qui souhaitent regagner l'estime de leur hiérarchie.
- **L'incertitude de l'environnement** : la gestion budgétaire s'est développée dans des environnements routiniers (Berland, 1999). Alors comment faire des prévisions fiables en extrapolant des tendances actuelles ou passées, alors même que les variations de l'environnement sont pratiquement impossibles à prévoir ? Comment peut-on contrôler quand la planification échoue systématiquement à fixer des objectifs réalisables dans un environnement incertain ? Cela provoque des problèmes d'évaluation des performances, de motivation etc. (Berland, 2002).

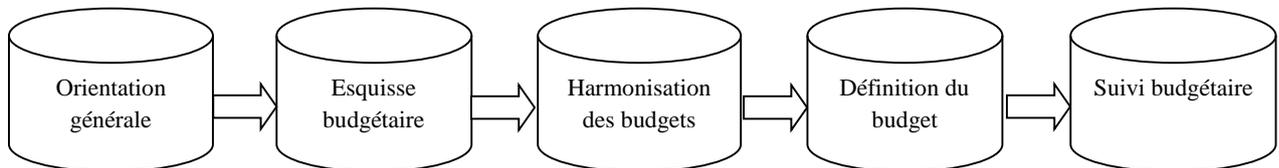
3.2. UNE INCAPACITE A PILOTER ET A EVALUER LES PERFORMANCES

Son incapacité à intégrer toutes les dimensions de la performance, à gérer la création de valeur et la création de slack, rend caduque toute évaluation fondée sur le respect du budget et serait une source de démotivation.

3.2.1. Incapacité à intégrer tous les facteurs de performance : Le budget est conçu exclusivement comme un outil comptable et financier. Or, la stratégie ne s'exprime pas uniquement en termes financiers (Kaplan et Norton, 2001). La complexité des facteurs clés de succès et des leviers d'action ne peut être correctement traduite. Il faut donc compléter ces indicateurs financiers de performances par d'autres non financiers (Berland, 2002 ; Hope et Fraser, 1999a ; 1999b ; 1999c). De plus, le budget est un outil de gestion et d'aide à la décision pour les managers, mais il se focalise sur des **données de court terme** alors que la performance managériale nécessite d'être mesurée sur le long terme

3.2.2. Incapacité à gérer la création de valeur par les budgets : Le budget s'intéresse aux résultats (analyse des écarts) alors que les managers sont intéressés par les détails du processus. En tant qu'outil financier et comptable, les budgets sont incapables de prévoir, mesurer et contrôler la création de valeur pour les actionnaires (J. Hope et R. Fraser, 1997 ; 1999c). Cette incapacité résulte d'un accroissement des actifs incorporels difficilement évaluables par la comptabilité et donc pour les budgets. Par exemple, le budget ne prend pas en compte la compétence des salariés, la fidélité de la clientèle, la force des marques ou encore la maîtrise des processus créant de la valeur ajoutée. Il peut également se révéler contre-productif en incitant chaque entité à défendre ses propres intérêts ou encore, dévaloriser les individus en les considérant plus comme des charges à réduire, plutôt que comme des ressources à développer. Enfin, la mesure de la performance par l'atteinte et le dépassement des objectifs fixés par le budget est **sujette à interprétation**. C'est un processus, un enchaînement d'interprétations personnelles et sociales qui reposent eux-mêmes sur des systèmes de croyances. Il y a donc plusieurs conclusions possibles à partir d'une même donnée.

Schéma 3 : processus budgétaire



3.2.3. Le slack budgétaire : Des études sur le *slack* montrent qu'il constitue le **principal effet pervers du budget** en conduisant à un gaspillage de ressources. Rendu populaire par Cyert et March (1963), le concept de *slack* apparaît lorsqu'une coalition utilise plus de ressources que nécessaire pour effectuer sa tâche. « Le *slack* budgétaire est le résultat de la fixation d'objectifs atteignables pour que les individus reçoivent des rémunérations organisationnelles pour une performance inférieure à celle qui aurait pu être atteinte si les objectifs avaient été fixés de manière serrée » (Simons, 1988, p. 268). Il y a donc de façon intentionnelle des demandes excessives de ressources dans le budget ou une sous-estimation volontaire des capacités productives requises pour accomplir une tâche. Cela s'explique par la divergence des intérêts des parties prenantes souhaitant maximiser leurs ressources.

Ce slack peut être appréhendé négativement en sous-estimant les prévisions de ventes pour faciliter l'atteinte des objectifs Lowe et Chaw (1968). Mais il peut être appréhendé **positivement également en jouant le rôle d'un** mécanisme stabilisateur par rapport à l'incertitude de l'environnement (Onsi, 1973).

3.2.4. Une source de démotivation

- **Liée à une évaluation (système de sanctions / récompenses) :** Les managers sont jugés sur le couple coût/performance, mais le manque de fiabilité des prévisions budgétaires, souligné ci-dessus, décrédibilise toute évaluation fondée sur le seul respect du budget (Naro, 1998). Cela entraîne des sentiments de frustration et d'impuissance, donc de démotivation.
- **Liée à une lourdeur bureaucratique :** Le processus budgétaire est tellement complexe que même le manager, dans certains cas, ne le maîtrise plus. Cette lourdeur bureaucratique nuit à la fois à la performance du processus budgétaire et à la motivation des individus par rapport à celui-ci (Hope et Fraser, 1999b).
- **Liée à une participation au processus budgétaire :** la participation budgétaire est préconisée par l'école des relations humaines comme remède au manque de motivation des managers et des employés dans l'exécution des budgets définis par la hiérarchie sans aucune concertation (Shields et Shields, 1998). Cependant, toute contradiction entre le style de management et une demande de participation au processus budgétaire peuvent avoir des effets néfastes sur la motivation. De plus, les individus hésitent souvent à participer à ces processus, tiraillés d'un côté par leur envie d'exercer un contrôle sur leur environnement, mais craignant en même temps d'être contrôlés ou manipulés par d'autres participants.
- **Liée à des objectifs trop ambitieux :** Selon Anthony et Govindarajan (1995) tout budget non réalisable agit négativement sur les motivations des managers générant un sentiment d'inefficacité personnel. Cependant, Bandura (1986) précise que pour être source de motivation, le défi (le respect du budget), doit nécessiter des efforts et une persévérance face à ce défi. Tout budget qui fixerait des objectifs facilement atteignables serait donc peu motivant également.

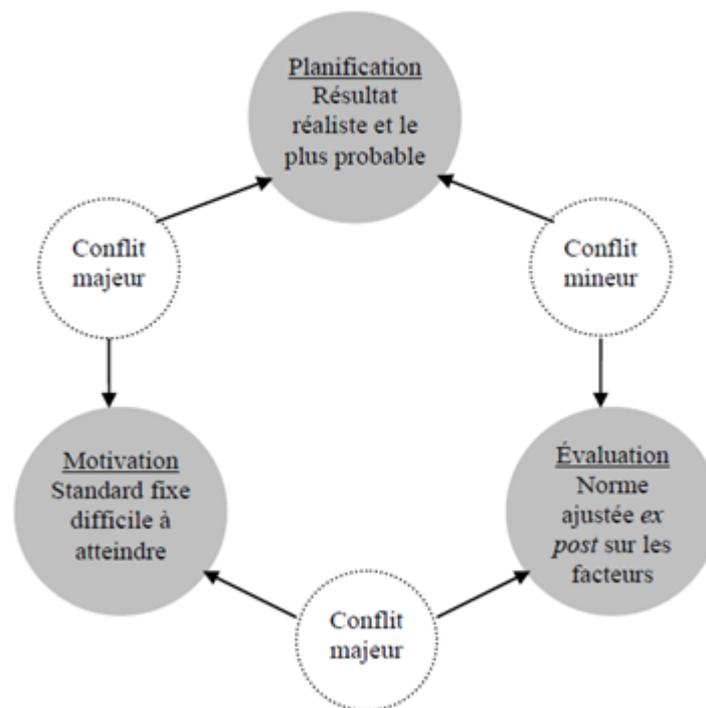
3.3. UNE MULTIPLICATION DE ROLES PARFOIS CONTRADICTOIRE

On comprend par l'ensemble des critiques susmentionnées que certaines fonctions attribuées au budget seraient incompatibles entre elles et entraîneraient des effets pervers. Barrett et Fraser, (1977) synthétisant les divergences entre ces différentes fonctions et mettant en évidence des conflits (schéma 4) :

- **Entre la planification et la motivation :** « *un budget opérationnel fondé sur ce qui est le plus probable court le risque de fixer des objectifs si bas que la motivation en sera affectée* ». Il est difficile d'imaginer une norme pour un élément budgétaire assez réaliste pour la planification des performances et dans le même temps assez ambitieuse pour motiver les collaborateurs.
- **Entre la motivation et l'évaluation :** « *le budget le plus efficace pour l'évaluation pourrait être dénommé budget ex post facto (...mais...) la motivation risque d'être diminuée par l'usage d'un standard ex post facto dans le processus d'évaluation* ».
- **Entre la planification et l'évaluation :** « *la direction devrait préparer un budget réaliste (planification) (...mais...) l'effet sur la fonction d'évaluation peut cependant être réduit, car ce n'est qu'à la fin de la période budgétaire que celui-ci servira à l'évaluation* ».¹

¹ Barrett E.M., Fraser L.B. [1977], « Conflicting Roles in Budgeting for Operations », Harvard Business Review, July-August 1977, p. 137- 146. Cité par Nicolas BERLAND À quoi sert le contrôle budgétaire ? Finance Contrôle Stratégie – Volume 2, N° 3, septembre 1999, p.5 - 24.

Schéma 4 : Conflits entre les fonctions budgétaires
(Barrett et Fraser, 1977 p 140 cité par Komarev 2007)



En résumé nous pouvons reprendre les dix critiques sur le budget proposés par le CAM-I (1999) et leurs préconisations.

Tableau : Les dix principales critiques concernant les budgets selon le CAM-I (cité par Berland)

| Thèmes | Préconisations | Critiques |
|------------------------|---|--|
| Les objectifs | Battre la concurrence, pas le budget | Le budget n'est qu'un référentiel interne |
| La stratégie | Développer continuellement la stratégie, pas annuellement | La stratégie ne se fait pas une fois par an |
| L'amélioration | Changer radicalement, pas par étapes | Le budget renforce le conformisme |
| Les ressources | Gérer les ressources à long terme, ne pas les allouer | Le budget est souvent construit sans lien avec la stratégie |
| La coordination | Gérer les causes et les effets, pas les budgets | Le budget donne lieu à des négociations stériles |
| Les coûts | Gérer la valeur, pas les coûts | Le budget est un exercice de minimisation des charges |
| Les prévisions | Créer le futur, ne pas chercher à rester dans les rails | Le budget est souvent la reprise des chiffres de l'année passée |
| Le contrôle | Utiliser quelques indicateurs et pas une somme de données | Le budget est trop complexe et uniquement financier |
| Les récompenses | Encourager le travail d'équipe, pas l'individualisme | Le budget encourage les comportements égoïstes et la constitution de matelas budgétaires |
| La délégation | Donner des responsabilités et de la liberté aux managers | Le budget enferme les managers dans des contraintes trop fortes |

4. LE CONTROLE BUDGETAIRE : QUEL AVENIR ?

Il est évident que le contrôle budgétaire ne peut satisfaire tous les besoins de l'entreprise. De multiples rôles sont attribués au contrôle budgétaire. Dans une approche fonctionnaliste (approche dominante en contrôle de gestion) il semble possible de différencier les utilisations du contrôle budgétaire, en fonction du type de management stratégique mis en œuvre, dans la mesure où toutes les entreprises n'ont pas les mêmes problèmes à résoudre (approche contingente). Cela ne signifie pas pour autant que les autres fonctions du contrôle budgétaire cessent, ces fonctions cohabitent mais certaines sont plus importantes que d'autres.

Les fonctions attribuées au contrôle budgétaire sont donc en lien avec les problèmes rencontrés. Un contrôle budgétaire, pensé afin de répondre à un besoin de planification stratégique et qui serait, sous la même forme, utilisé pour motiver les contrôlés, ferait naître vraisemblablement des incohérences.

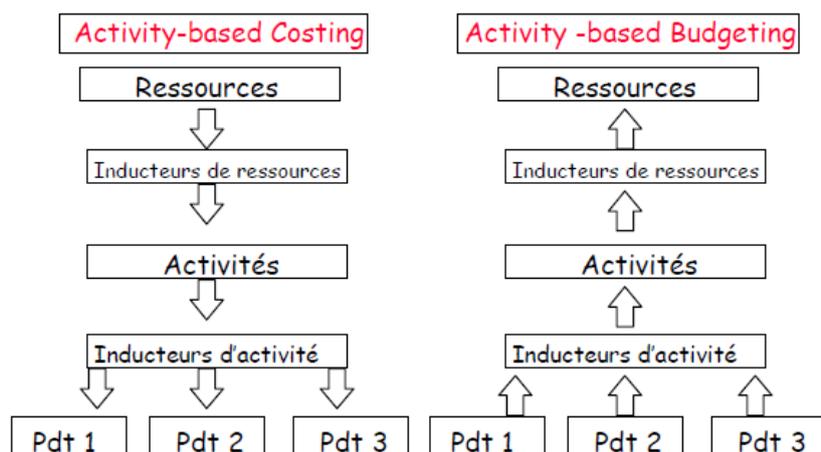
C'est ce qui explique en partie pourquoi les budgets sont souvent critiqués. Le contrôle budgétaire n'est donc pas parfait, neutre, objectif et transposable d'une organisation à une autre, ou au sein d'une même organisation d'une utilisation à une autre. Alors que faire ? Faut-il l'abandonner ? Si oui, pour quel autre outil ?

Le CAM-I a proposé comme alternative à la gestion budgétaire une démarche prévisionnelle fondée sur la gestion par activités « le budget à base d'activité » (*Activity Based Budgeting* ou *ABB*) et le « *Beyond Budgeting* » (gestion sans budget). Alors que le premier tente de repositionner le contrôle budgétaire au sein du système de contrôle de gestion, le second préconise l'abandon du contrôle budgétaire.

- **Réformer le budget : Activity Based Budgeting (ABB)**

Selon Brimson et Antos (1999), le but de l'ABB est de redonner de l'importance aux relations causes-effets envisagées au travers de processus. Il permet une meilleure compréhension des écarts en remontant à l'origine des coûts (les inducteurs l'activité). Ceci permet, en cas d'écart défavorable, des actions correctrices clairement identifiables. Par sa volonté de transformer les plans stratégiques en activités à mettre en place, l'ABB apparaît en quelque sorte comme un ABC à l'envers (Berland, 1999).

Schéma 5 : ABC versus ABB



Cette proposition de réforme pour sauver le soldat « budget » intègre bien l'économique et se propose également d'orienter les comportements de manière plus pertinente que les budgets, mais il semble ignorer le besoin de sécurisation des individus. En effet, à la place de la référence sécurisante, car unique et stable à l'horizon annuel de la démarche budgétaire, le CAM-I propose « un système comptable ouvert, s'appuyant sur toute une batterie d'indicateurs de performance, des prévisions « roulantes » et une information centrée sur les projets et les activités » (Hope et Fraser, 1999).

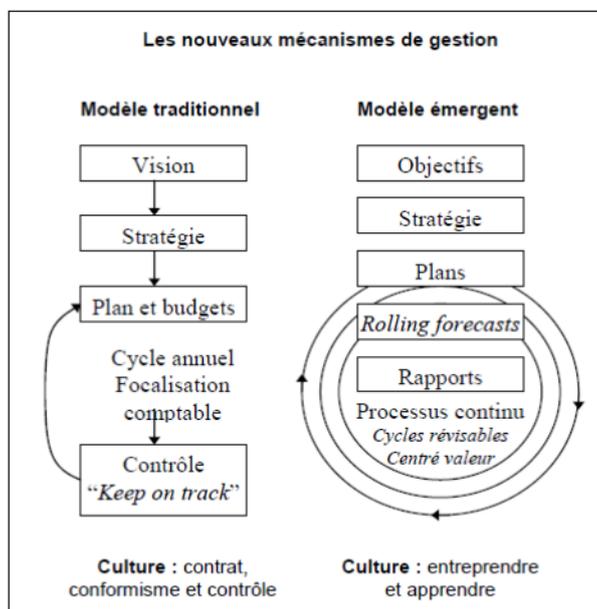
Pourtant, certains membres du CAM-I pensent que ces améliorations ne permettent pas de surmonter les difficultés du contrôle budgétaire et qu'il faut le supprimer.

- **Supprimer le budget : *Beyond Budgeting* (gestion sans budget)**

L'autre réflexion menée par le CAM-I est le «*Beyond Budgeting*» (gestion sans budget). Le précurseur semble être J. Wallander en 1979, mais c'est au début des années 1990 que Hope et Fraser, présentent les raisons pour lesquelles «*les budgets doivent partir* » afin de les remplacer par les *Rolling forecasts* et le *Balanced Scorecard*.

Les *Rolling forecasts* ont pour but d'assurer la planification et le contrôle financier à court terme. Le *Balanced Scorecard* regroupe les principaux indicateurs stratégiques et leurs dérivées pour transmettre les objectifs stratégiques à tous les niveaux de l'entreprise, en formulant également les actions à réaliser et les indicateurs de mesure pour chaque objectif stratégique (Kaplan et Norton, 2001).

Schéma 6 : Le modèle de la « gestion sans budgets »
(selon Hope et Fraser, 1999c: p. 18 cité par Komarev 2007)



Les entreprises recherchent constamment la flexibilité, adapter ses offres aux clients, or le contrôle budgétaire n'est pas conçu pour cela. Le contrôle budgétaire a été pensé pour optimiser la capacité de production des entreprises afin de répondre à une demande croissante. Par conséquent, la suppression du contrôle budgétaire devrait s'imposer d'elle-même. Pourtant, cette solution extrême semble de manière générale rejetée. En effet, seuls 4 % des interviewés envisageaient de se séparer du budget en 1994 (enquête DFCCG).

Par ailleurs, les critiques de Hope et Fraser visent le budget contractuel et rigide. Or, comme nous l'avons vu précédemment, le budget peut jouer plusieurs rôles (économique, humain, institutionnel). La réponse n'est donc pas si simple. Des modèles trop rigides ou trop lâches produisent les uns comme les autres des effets pervers.

De plus, les tests empiriques ont mis en évidence les insuffisances de « gestion sans budget ». En effet, contrairement aux recommandations des partisans du *Beyond Budgeting*, celle-ci s'avère néfaste pour la performance économique à court et moyen terme des entreprises qui l'ont adoptée.

- **Alors que faire ?**

Le budget semble irréformable et sa suppression risque d'entraîner une perte du contrôle organisationnel (délégation des responsabilités et suivi des facteurs clés de succès, orientation des comportements...), alors que faire ?

Certain, à l'image de Berland (2001) propose, afin d'éviter les incohérences liées aux multiples rôles du budget, d'utiliser les budgets que dans des fonctions compatibles entre elles, mais également avec le type de management stratégique adopté par l'entreprise. En effet, les critiques autour du budget semblent se concentrer sur certaines de ses fonctions. C'est lorsqu'il est **utilisé comme outil de prévision-planification qu'il est le moins critiqué**. Cependant, lorsqu'il est utilisé **afin d'évaluer** ou de **coordonner, des difficultés et des effets pervers apparaissent**.

D'autres proposent lorsque l'environnement est complexe et que la stratégie de l'entreprise est de dominer la concurrence par la qualité des produits, de compléter le budget par des outils non-comptables tel que le tableau de bord. Certes, l'idée n'est pas nouvelle, mais il permet de dépasser certaines des critiques formulées à l'encontre des budgets.

Le budget comptable demeure donc un outil indispensable du contrôle de gestion malgré l'intérêt grandissant pour les tableaux de bord permettant de gérer les paramètres non-financiers de l'activité (Villesèque-Dubus, 2005).

Conclusion

Synonyme de bonne gestion depuis les années 1930, il est nécessaire aujourd'hui de relativiser l'intérêt et l'utilité de la gestion budgétaire. Il ne faut pas idéaliser le budget et lui prêter toutes les vertus (planification, coordination, motivation, évaluation...).

Des voix s'élèvent pour critiquer le budget et elles sont de plus en plus nombreuses. On peut souligner que les reproches qui lui sont adressés sont assez semblables aux raisons qui avaient justifié son existence (Alcouffe et al. 2008).

Le budget apparaît donc aujourd'hui comme un frein à la compétitivité des entreprises, et certains préconisent purement et simplement d'abandonner la gestion budgétaire, notamment pour la remplacer par une gestion plus réactive.

Cependant, le budget ayant mis plusieurs années à s'implanter et s'institutionnaliser au sein des entreprises, il est possible que les critiques formulées à l'encontre du budget nécessitent autant de temps afin qu'ils aient raison de lui. D'autant plus que les solutions alternatives proposées par le CAM-I peinent à convaincre.

Notons enfin, que le développement de la gouvernance d'entreprise ainsi que l'harmonisation des normes comptables devraient accroître le pouvoir de contrôle des propriétaires de capitaux sur les organisations menant à de nouvelles interrogations autour de la dualité contrôle et autonomie.

BIBLIOGRAPHIE

- Alcouffe et al. (2008), « Succès » et « échec » d'un outil de gestion », *Revue française de gestion* 8/ 2008 (n° 188-189) , p. 291-306 .
- Anthony R.N. (1988), *The Management Control Function*, Harvard Business School Press, *La fonction contrôle de gestion*, Publi-Union, 1993.
- Anthony R.N. (1965), « Planning and Control Systems: A Framework for Analysis", Harvard Business School, Boston.
- Anthony R.N. (1988), «The Management Control Function », Harvard Business School Press, Boston.
- Argyris C. (1952), « The Impact of Budgets on People », The Controllershship Foundation, Ithaca.
- Bandura A. (1986), « *Social foundations of thought and action: A social cognitive theory* », Englewood Cliffs, N.J.: Prentice-Hall, 1986.
- Barrett M., Fraser L.B., (1977), « Conflicting roles in budgeting for operations », *Harvard Business Review*, July-August, pp. 137-146.
- 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), « A quoi sert le contrôle budgétaire ? » *Finance, Contrôle, Stratégie*, Vol. 2, N° 3, septembre,
- Berland N. (1999), « L'histoire du contrôle budgétaire en France. Les fonctions du contrôle budgétaire, influences de l'idéologie, de l'environnement et du management stratégique », Thèse de Doctorat en Sciences de Gestion, Université Paris-Dauphine.
- Berland N. (2002), « Comment peut-on gérer sans budget? » Actes de conférence: *Sciences de Gestion et Pratiques Managériales*, Paris, XVIèmes journées des IAE, édité par le Réseau des IAE, Economica, pp. 411-421.
- Berland N. (2004), « La gestion sans budget : évaluation de la pertinence des critiques et interprétation théorique », *Finance, Contrôle, Stratégie*, vol. 7, n° 4, p. 37-58.
- Berland N. et Boyns T. (2002), « The Development of Budgetary Control in France and Britain from the 1920s to the 1960s: A Comparison », *European Accounting Review*, vol. 11, n 2, p. 329-356.
- Bouquin H. (1992), « La maîtrise des budgets dans l'entreprise », Vanves : Edicef, Paris.
- Bouquin H. (2004), « Le contrôle de gestion », 6 e éd., PUF, Paris.
- Brownell P. et Merchant K.A. (1990), « The Budgetary and Performance Influences of Product Standardisation and Manufacturing Process Automation », *Journal of Accounting Research*, vol. 28, n° 2, p. 388-397.
- Burns T. et Stalker G.M. (1961), *The Management of Innovation*, Tavistock Publications.

- Burell G. Morgan G. (1988), *Sociological paradigms and organizational analysis. Elements of the sociology of corporate life*, Ashgate, first published by Heinemann, 1979.
- Cam-i (1999), *The BBRT guide to managing without budget*, Release V3.01, 8 December.
- Chandler A.D. (1962), *Strategy and Structure. Chapters in the History of the Industrial Enterprise*, MIT Press, *Stratégies et structures de l'entreprise*, Éditions d'Organisation, 1989.
- Covaleski M.A. et Dirsmith M.W. (1988a), « An Institutional Perspective on Rise, Social Transformation, and Fall of a University Budget Category », *Administrative Science Quarterly*, vol. 33, p. 562- 587.
- Covaleski M.A. et Dirsmith M.W. (1988b), « The Use of Budgetary Symbols in the Political Arena: An Historically Informed Field Study », *Accounting, Organizations and Society*, vol. 13, n° 1, p. 1-24.
- Covaleski et al., (1996), « Managerial Accounting Research: The Contributions of Organizational and Sociological Theories », *Journal of Management Accounting Research*, Vol. 8, pp. 1-35.
- Cyert et March (1963), « The Behavioral Theory of the Firm », Prentice Hall, Englewood-Cliffs.
- DiMaggio P.J. et Powell W.W. (1983), « The Iron Cage Revisited: Institutional Isomorphism and Collective Rationality in Organizational Fields », *American Sociological Review*, vol. 48, n° 2, p. 147-160.
- DiMaggio P.J. et Powell W.W. (1991), « Introduction », in W.W. Powell & P.J. DiMaggio, *The New Institutionalism in Organizational Analysis*, University of Chicago Press, p. 1-38.
- Donaldson L. (1996), « The Normal Science of Structural Contingency Theory », in S.R. Clegg, C. Hardy & W.R. Nord, *Handbook of organizational theory*, p. 57-76.
- Ekholm et Wallin, (2000), « Is the annual budget really dead ? » *The European Accounting Review*, Vol. 9, N° 4, pp. 519-539.
- Ezzamel M. (1990), « The Impact of Environmental Uncertainty, Managerial Autonomy and Size on Budget Characteristics », *Management Accounting Research*, vol. 1, p. 181-197.
- Foucault, M. (1975), *Surveiller et punir*, Collection Tel, Paris, Gallimard.Foucault,
- Flamholtz, E. G. (1983), «Accounting, budgeting and control systems in their organizational context: theoretical and empirical perspectives », *Accounting, Organizations and Society*, vol. 8, n° 2/3, p. 153-169.
- Friedberg, E. (2001), *La théorie des organisations*, *Conférence Edogest*, Paris, Université Paris Dauphine.
- Gervais M., (1983), « Contrôle de gestion et planification de l'entreprise », 2 e éd., Economica, Paris.
- Gignon-Marconnet I. (2003), « Les rôles actuels de la gestion budgétaire en France : une confrontation des perceptions de professionnels avec la littérature », *Comptabilité - Contrôle - Audit*, 2003/1 Tome 9, p. 53-77.
- Hofstede G.H. (1967), « The Game of Budget Control », Van Gorcum.
- Hope J. et Fraser R. (1997), « Beyond budgeting, Breaking through the barrier to 'the third wave » , *Management accounting*, December, pp. 20-23.

- Hope J. et Fraser R. (1999a), « Budgets: the hidden barrier to success in the information age », *Accounting and Business*, March, pp. 24-26.
- Hope J. et Fraser R.. (1999b), « Budgets: how to manage without them », *Accounting and Business*, April, pp. 30-32.
- Hope J. et Fraser R. (1999c), « Beyond budgeting. Building a new management model for the information age », *Management accounting*, January, pp. 16-21.
- Hope J. et Fraser R. (2003), « Who Needs Budgets? » *Harvard Business Review*, Vol 81, N° 2, February, pp. 108-115.
- Hopper T. et Armstrong P. (1991), « Cost accounting, controlling labour and the rise of conglomerates », *Accounting, Organizations and Society* Vol. 16, N° 5/6, pp. 405-438
- Hopwood A.G. (1972), "An Empirical Study of the Role of Accounting Data in Performance Evaluation », *Journal of Accounting Research Supplement*, Vol. 10, N° 3, pp. 156-182.
- Hopwood A.G. (1974), « Leadership Climate and the Use of Accounting Data in Performance Evaluation », *Accounting Review*, July, p. 485-495.
- Johnson H.T., Kaplan R.S. (1987), *Relevance Lost: The Rise and Fall of Management Accounting*, Harvard Business School Press.
- Johnson H.T. (1981), « Toward a New Understanding of Nineteenth-Century Cost Accounting », *The Accounting Review*, Vol. LVI, N° 3, July, pp. 510-518.
- Komarev I. (2007) La place des budgets dans le dispositif de contrôle de gestion : une approche contingente », Thèse de doctorat en sciences de gestion, Université Montesquieu - Bordeaux IV.
- Kaplan R.S. et Norton D.P. (2001), « The strategy focused organisation. How balanced scorecard companies thrive in the new business environment », Harvard Business School Press, USA.
- Laufer R. et Burlaud, A. (1997), "Légitimité », *Encyclopédie de gestion*, Economica, p. 1754-1772.
- Lawrence P.R. et Lorsch J.W. (1967), *Organization and Environment: Managing Differentiation and Integration*, Harvard University Press, *Adapter les structures de l'organisation*, Éditions d'organisation, 1969.
- Lowe E.A. et Shaw R.W. (1968), « An Analysis of Managerial Biasing: Evidence From A Company's Budgeting Process », *Journal of Management Studies*, Vol. 5, N° 3, October, pp. 304-315.
- Lukka K. (1988), « Budgetary Biasing in Organizations: Theoretical Framework and Empirical Evidence », *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 13, N° 3, May, pp.281-301.
- Lyne S. et Dugdale D. (2004), « Beyond Budgeting" Or "More Budgeting"? – A Survey », Actes de conférence: *Congrès European Accounting Association*, Prague.

- Marginson D. et Ogden S. (2005), « Coping with ambiguity through the budget: the positive effects of budgetary targets on managers' budgeting behaviours », *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 30, N° 5, July, pp. 435-456.
- Merchant K.A. (1981), « The Design of the Corporate Budgeting System: Influences on Managerial Behavior and Performance », *Accounting Review*, vol. 4, p. 813-829.
- Meyer J.W. et Rowan B. (1977), « Institutionalized Organizations: Formal Structure as Myth and Ceremony », *American Journal of Sociology*, vol. 83, n° 2, p. 340-363.
- Naro G. (1998), « La dimension humaine du contrôle de gestion : la recherche anglosaxonne sur les effets comportementaux de la gestion budgétaire », *Comptabilité, Contrôle, Audit*, Vol. 4, N° 2, septembre, pp. 45-69.
- Otley D.T. (1978), « Budget Use and Managerial Performance », *Journal of Accounting Research*, Vol. 16, N° 1, Spring, pp. 122-149.
- Otley D.T. (1980), « The Contingency Theory of Management Accounting: Achievement and Prognosis », *Accounting, Organizations and Society*, vol. 5, n° 4, p. 413-428.
- Perrow (1967), « A Framework for the Comparative Analysis of Organizations », *American Sociological Review*, vol. 32, p. 194-208.
- Quail J.L. (1997), « More Peculiarities of the British: Budgetary Control in U.S. and UK Business to 1939 », *Business and Economic History*, vol. 26, n° 2, p. 617-632.
- Roslender R. (1996), « Relevance Lost and Found: Critical Perspectives on the Promise of Management Accounting », *Critical Perspectives on Accounting*, Vol. 7, pp. 533-561.
- Scott R.W. (2003), *Organizations: Rational, Natural and Open Systems*, Prentice Hall, 5ème éd.
- Scott R.W. et Meyer J.W. (1991), « The Organization of Societal Sectors: Proposition and Early Evidence », in W.W.P.P.J. DiMaggio, *The New Institutionalism in Organizational Analysis*, University of Chicago Press, p. 108-140.
- Simons R. (1987), « Accounting Control Systems and Business Strategy: An Empirical Analysis », *Accounting, Organizations and Society*, vol. 12, n° 4, p. 357-374.
- Simons R. (1991), « Strategic Orientation and Top Management Attention to Control Systems », *Strategic Management Journal*, vol. 12, p. 49-62.
- Sloan A.P. (1963), *My Years with General Motors, Doubleday and Co. Inc., Mes années à la General Motors*, Éditions Hommes et Techniques, 1966.
- Shields J.F. et Shields M.D. (1998), « Antecedents of participative budgeting », *Accounting, Organizations and Society* Vol. 23, N° 1, January, pp. 49-76
- Simons R. (1988) « Analysis of the Organizational Characteristics Related to Tight Budget Goals », *Contemporary Accounting Research*, Vol. 5, N° 1, Fall, pp. 267-283.

Simons R. (1995), « Levers of Control: How Managers Use Innovative Control Systems to Drive Strategic Renewal », Harvard Business School Press, Boston, Massachusetts, USA.

Sponem, S. (2004), *Diversité des pratiques budgétaires des entreprises françaises : proposition d'une typologie et analyse des déterminants*, Thèse de doctorat, Université Paris-Dauphine.

Thompson J.D. (1967), *Organizations in Action*, McGraw Hill. Tolbert P.S. et Zucker L.G. (1996), « The Institutionalization of Institutional Theory », in S.R. Clegg, C. Hardy et W.R. Nord, *Handbook of Organization Studies*, Sage Publications, p. 174-190.

Villesèque-Dubus F. (2005), « Vers une transversalisation des budgets: un essai d'observation et d'interprétation », *Comptabilité, Contrôle, Audit*, Vol. 11, N° 2, décembre, pp. 127-147.

Woodward J. (1965), « Industrial Organization: Theory and Practice », Oxford University Press, London.

Zrihen R. (2002), *Les rôles informels du contrôle budgétaire*, Thèse de Doctorat en Sciences de Gestion, Université Paris-Dauphine.