

See discussions, stats, and author profiles for this publication at: <https://www.researchgate.net/publication/364353964>

Budget et gouvernance d'entreprise : Une approche néo-institutionnelle

Article · July 2022

DOI: 10.48374/IMIST.PRSM/ame-v4i3.33904

CITATIONS

0

READS

30

2 authors:



Zineb Aoun

Université Hassan II de Casablanca

3 PUBLICATIONS 0 CITATIONS

[SEE PROFILE](#)



Tarik Kasbaoui

Université Hassan II de Casablanca

3 PUBLICATIONS 0 CITATIONS

[SEE PROFILE](#)

Some of the authors of this publication are also working on these related projects:



contribution of the budget to governance [View project](#)

Budget et gouvernance d'entreprise : Une approche néo-institutionnelle AOUN, Z.¹, KASBAOUI, T.²

1. Doctorante, Université Hassan II, ENCG Casablanca Maroc. Laboratoire de Recherche Prospective en Finance et Gestion (LRPFG), Zinebaoun.doc@gmail.com.

2. Enseignant chercheur, Université Hassan II, ENCG Casablanca Maroc. Laboratoire de Recherche Prospective en Finance et Gestion (LRPFG), Tarik.kasbaoui@gmail.com.

Date de soumission : 15/05/2022

Date d'acceptation : 26/07/2022

Résumé :

Cet article présente un état de l'art à propos de deux notions phares en management et en contrôle de gestion à savoir le budget et la gouvernance d'entreprise. Le budget est un outil fondamental dans le contrôle de gestion et la gouvernance d'entreprise constitue l'ensemble des systèmes des procédures adoptées afin de garantir une gestion efficace et efficiente de l'organisation. Nous avons mobilisé la théorie néo-institutionnelle pour étudier ces deux concepts. Cet article permettra la construction d'un modèle conceptuel qui identifie la relation entre le budget et la gouvernance d'entreprise qui servira par la suite à réaliser une étude empirique et approfondir la recherche sur la relation entre ces deux notions. Le résultat de cette étude est de formuler des hypothèses en liant les déterminants néo-institutionnels des pratiques budgétaires : taille, dirigeant, actionnaire, groupe à la gouvernance d'entreprise.

Mots- clés : Budget, Contrôle budgétaire, gouvernance d'entreprise, théorie néo-institutionnelle, performance.

Budget and corporate governance: A neo-institutional approach

Abstract:

This paper presents a literature review on two key concepts in management and control : the budget and corporate governance. The budget is a fundamental tool in management control and corporate governance is the set of systems and procedures adopted to ensure effective and efficient management of the organization. We have mobilized the neo-institutional theory to study these two concepts. This paper will allow the construction of a conceptual model that identifies the relationship between the budget and corporate governance, which will be used later to make an empirical study and developed the research on the relationship between these two concepts. The result of this study is to formulate hypotheses by linking the neo-institutional determinants of budgeting practices: size, manager, shareholder, group to corporate governance.

Key words: Budget, budgetary control, corporate governance, neo-institutional theory, performance.

Introduction :

Les dirigeants de l'organisation sont incités à prendre un ensemble de décisions pour assurer le bon fonctionnement de la firme et garantir la continuité de ses activités. Ils se basent sur la planification, l'organisation, la coordination et le contrôle.

La gestion budgétaire est une technique du contrôle de gestion qui est considérée l'outil de gestion le plus appropriée dans le processus de planification des activités de l'organisation. C'est un mode de gestion qui consiste à traduire les décisions prises par la direction avec la participation des responsables en programmes d'actions chiffrées (budgets). Elle consiste à la définition préalable des objectifs en prenant en considération l'ensemble des activités de l'entreprise et en engageant l'ensemble des responsables des centres de responsabilités afin de mettre en place un système de contrôle budgétaire. Ce contrôle repose sur la comparaison périodique des réalisations effectives et les prévisions afin de ressortir des écarts en vue de mettre en œuvre des actions correctives.

La gestion budgétaire rassemble tous les aspects relatifs à l'activité économique de l'entreprise dans un ensemble cohérent représenté par des prévisions chiffrées. C'est un mode de pilotage à court terme permettant à l'entreprise d'atteindre ses objectifs.

La gouvernance d'entreprise représente l'ensemble des mécanismes mis en œuvre en vue de délimiter les pouvoirs et l'espace discrétionnaire des dirigeants et d'impacter les décisions des managers de l'organisation (Charreaux, 1997).

La gouvernance d'entreprise est évoluée ces dix dernières années par les pressions institutionnelles et légales qui ont donné un rôle plus important aux administrations, une séparation des pouvoirs des dirigeants et des actionnaires ainsi qu'un développement des comités de surveillance et de contrôle.

La théorie néo-institutionnelle présente le système de croyances qui émanent des différentes institutions qui permet d'indiquer les pratiques et les actions à mettre en œuvre au sein d'une société (Friedland, 1991). Les logiques institutionnelles mettent en relation l'ensemble des acteurs : des individus, des organisations, des secteurs d'activité et la société (Irvine, 1999).

L'objectif de cet article est d'expliquer la relation existante entre le budget comme étant l'outil principal du contrôle de gestion et la gouvernance d'entreprise que chaque entité cherche actuellement à optimiser pour une être un modèle de bonne gouvernance en proposant des éléments de réponse théoriques à la question suivante : Comment expliquer la relation entre le budget et la gouvernance d'entreprise ?

Répondre à cette question implique d'utiliser un cadre théorique qui propose un lien direct entre le budget utilisé comme un moyen de contrôle et la gouvernance d'entreprise. Nous l'aborderons sous l'angle de la théorie institutionnelle. Cette perspective a fourni un paradigme de l'analyse des organisations (Donaldson, 1996 : 57) et constitue l'approche où le budget permet de légitimer l'organisation pour atteindre l'efficacité (Covaeski et al., 1986) et peut à ce titre nous aider à comprendre cette relation.

Nous présentons d'abord une revue de littérature autour du concept du budget et du concept de la gouvernance. Ensuite, nous allons étudier le concept du budget et celui de la gouvernance d'entreprise dans la cadre de la théorie néo-institutionnelle pour ensuite déduire un modèle conceptuel et formuler des hypothèses à valider ultérieurement.

1. Budget

1.1. Définitions

La définition du terme « budget » est assez difficile et générale vu son introduction au langage courant avec différents sens. Le dictionnaire « le Petit Robert » (2002) le définit en étant une somme dont on peut disposer pour une période précise, c'est un état prévisionnel et limitatif des recettes et dépenses d'une période donnée.

Bouquin (2004) définit le budget comme l'expression comptable et financière des plans d'actions. Le budget est donc un système d'information à caractère comptable et financier qui présente la situation économique et financière de la firme après application des plans d'actions envisagées.

Satet (1936) cite dans son ouvrage la définition annoncée par la Commission de Terminologie de l'Institut d'Organisation Commerciale et Industrielle près de la Chambre de commerce de Paris, le contrôle budgétaire comme étant l'examen très précis de tout ce qui peut s'exprimer par des chiffres dans l'entreprise quelle que soit la nature, la forme et l'importance. Il consiste à effectuer des analyses rigoureuses des faits passés pour la prévision des faits futurs probables dans le but d'établir un plan d'actions rationnel. Le contrôle budgétaire se caractérise par la comparaison entre ce qui a été prévu et ce qui a été réalisé. Cette comparaison permet aussi bien de vérifier le maintien du chemin adopté par l'entreprise, et de modifier régulièrement les prévisions selon les faits récents. Satet (1936) définit ainsi le budget comme un processus.

Une multitude de termes recensée dans les travaux théoriques sur le budget à savoir : la procédure budgétaire, le processus budgétaire, la budgétisation, la technique budgétaire, le système budgétaire, le contrôle budgétaire.

Gilbert (1998), définit le budget selon deux aspects, le premier aspect matériel et l'autre aspect processuel. Le premier aspect aborde le budget comme une forme empruntée à la technique comptable qui représente un contenu chiffré projeté dans l'avenir. Le deuxième aspect décrit les activités de la technique budgétaire : l'élaboration des documents budgétaires, le calcul des écarts entre les chiffres prévus et ceux réalisés, l'analyse des origines des écarts et la prise des décisions correctives. C'est un processus circulaire reposant sur deux principales phases à savoir la planification budgétaire et le contrôle budgétaire qui sont réalisées à travers des documents comptables.

1.2. Rôles du budget

La notion du budget est apparue au début du 20^{ème} siècle mais s'est développée spécialement après la deuxième guerre mondiale pour inclure la majorité des entreprises. Le budget a un intérêt spécifique grâce aux différents rôles qu'il joue.

Dans les années 30, le budget est considéré l'outil rationnel promu par les ingénieurs. Ensuite, il est considéré comme un outil d'humanisation de l'économie et de la contribution à la croissance et au progrès social. A partir des années 60, le budget a été utilisé pour améliorer la motivation des travailleurs et l'évaluation des performances, et de plus en plus il remplit de nouvelles fonctions. (Berland et Chiapello, 2004).

Le budget permet une affectation et une optimisation des ressources limitées de l'organisation ainsi qu'il est porteur de fonctions managériales : l'encadrement de la délégation d'autorité et l'autonomie des actions. Il est utilisé pour l'optimisation de la performance de l'organisation en impliquant les acteurs vers la réalisation des objectifs de l'organisation.

1.2.1 Modèle Taylor-Fayol

En approche classique, la finalité de l'entreprise est la maximisation du bénéfice. La comptabilité de gestion existe pour aider les managers à travers la responsabilisation des acteurs de l'organisation sur des objectifs de performance à atteindre (Sponem 2004, p.49).

Le budget vient pour faciliter la convergence des buts de l'organisation et améliorer son efficacité ainsi la consommation des ressources (Anthony, 1965 cité par Bouquin 2004). Il est considéré comme un outil de délégation et de motivation via le contrat réalisé entre un responsable et ses subordonnés hiérarchiques (Bouquin 2010, p.432). Le budget a le rôle d'optimisation des ressources de l'organisation (Berland, 1999). Le contrôle budgétaire est un outil de rapprochement entre un objectif et un réalisé à travers une comparaison en vue de proposer des actions correctives de l'écart ressorti (Berland, 1999, p.43)

1.2.2 Autres travaux

D'autres travaux ont venu pour faire apparaître les rôles du budget. Ces études sont résumées dans le tableau 1 ci-après.

Le budget occupe des fonctions diverses limitées aux comportements et aux attentes des acteurs. Les dirigeants de l'organisation utilisent généralement les budgets pour des raisons politiques, ils rendent leur pouvoir légitime quand les parties prenantes de la firme baissent l'asymétrie de l'information vis-à-vis des managers. La gouvernance d'entreprise qui gère la relation entre les dirigeants et parties prenantes de l'organisation, est source des finalités attribuées au budget. Mais la gouvernance d'entreprise est fortement impactée par l'environnement institutionnel.

Tableau 1 : Les rôles des budgets

Etudes	Rôles du budget
Otley, 1977	Autorisation et contrôle des dépenses, prévisions des résultats, planification des demandes et des résultats financiers et des activités opérationnelles, communication, coordination des activités, motivation, évaluation de la performance de l'entité et managériale
Barett et Fraser, 1977	Planifier, motiver, évaluer, coordonner, éduquer
Samuelson, 1986	Planification (planification, coordination, contrôle des résultats), contrôle des responsabilités (détermination de l'engagement financier, évaluation des performances), influence sur le comportement des budgétés (motivation à la prise de décision financièrement fondée et éducation financière), rôles passifs (rituel, habitude ou usage)
Lyne, 1988	Prévision de la performance future, communication entre managers et employés, contrôle de la performance au travers du calcul et de l'analyse des écarts, mode d'évaluation de la performance, et calcul des primes et motivation
Bunce, Fraser et Woodcock, 1995	Prévision financière, contrôle des coûts, gestion des flux de trésorerie, fixation d'objectifs, engagement de dépenses d'investissement, communication des plans, prévision des ressources, évaluation des performances, fixation de prix de cession et de coûts standard
Berland, 1999	Prévision-planification (prévision, autorisation de dépenses, évaluation non formalisée), coordination-socialisation (coordination, évaluation communication), évaluation-sanction (motivation, engagement, évaluation financière stricte)
Zrihen, 2002	Rôles formels, rôles informels (instrument de pouvoir, rituels organisationnels, système de langage, mythe rationnel, mécanisme de défense contre l'anxiété)
Gignon, 2003	Gestion des équilibres financiers (prévision, communication financière, allocation des ressources financières), ajustement organisationnel (déclinaison de la stratégie, émergence de la stratégie, intégration, coordination des activités, communication sur les objectifs), pilotage et évaluation des performances (pilotage de la performance opérationnelle, évaluation et motivation des individus), orientation des comportements (réflexion, allocation des ressources, référence, motivation par des objectifs ambitieux, motivation par la responsabilisation, participation et valorisation, formation aux concepts économiques), sécurisation des individus (référence, repère, conformation à des habitudes, normes et rites)
Bouquin, 2010, p432	Coordination-communication, gestion prévisionnelle, délégation-motivation et apprentissage au management
Sponem, 2004, p220	Outil de management des hommes et d'incitation (évaluer la performance, motiver les responsables opérationnels, définir les responsabilités et contractualiser les engagements, communiquer entre les différents niveaux hiérarchiques), outil stratégique (déployer la stratégie, prévoir les besoins financiers, gérer les risques, coordonner les activités, piloter les activités), outil d'autorisation des dépenses et d'allocation des ressources, outil de communication avec les acteurs externes.

Source : **Miroir-Lair (2012)**

2. Gouvernance d'entreprise

2.1 Définitions de la gouvernance d'entreprise

La gouvernance d'entreprise peut être défini comme étant l'ensemble des « mécanismes qui ont pour effet de délimiter les pouvoirs et d'influencer les décisions des dirigeants autrement dit qui gouvernent leur conduite et définissent leur espace discrétionnaire » (Charreaux 1997, p.1).

La gouvernance d'entreprise se réfère au dispositif institutionnel et comportemental régissant les relations entre les dirigeants d'une entreprise – plus largement, d'une organisation- et les parties concernées par le devenir de la dote organisation, surtout celles qui détiennent des « droits légitimes » sur celle-ci (Pérez, 2009). Elle repose sur le principe de la séparation entre la propriété et le contrôle de la firme comme cité dans la théorie de l'agence et les travaux de Berle et Means (1932).

Elle stipule la mise en place de la « surveillance, l'évaluation et le contrôle des agents de l'organisation pour s'assurer qu'ils se comportent dans l'intérêt des actionnaires et des autres partenaires ».

La gouvernance d'entreprise concerne « les structures et les processus associés à la production, à la prise de décision et au contrôle » dans l'entreprise (Keasey & Wright, 1993, p.296).

La gouvernance d'entreprise est concentrée sur une catégorie d'acteurs clés dans toute organisation notamment les dirigeants. Cette catégorie peut être réduite à une personne (Pérez, 2009).

2.2 Composantes de la gouvernance d'entreprise :

La gouvernance d'entreprise est composée de trois composantes à savoir les structures (S), les procédures (P) et les comportements (C). Ces trois composantes qui sont appelé « le paradigme SPC » et leurs interactions définissent les systèmes de gouvernance dans l'entreprise, leurs modes de fonctionnement et de régulation (Pérez, 2009).

- Les structures : Les structures mobilisées par les systèmes de gouvernance sont diverses. Certaines appartiennent à la firme concernée à savoir : l'assemblée générale, le conseil d'administration, les comités adhoc occupés des aspects de la gouvernance d'entreprise. D'autres structures sont externes et interviennent sur la base des missions spécifiques, soit des missions contractuelles comme les auditeurs, les comptables, les agences de notation, etc... ou des missions d'intérêt général telles que les autorités de régulation.
- Les procédures : Les procédures sont aussi très variées, elles permettent de préciser les modalités de collecte et de diffuser l'information utile concernant le fonctionnement des entités concernées ainsi que les moyens pour la réalisation des opérations.
Les structures et les procédures = le contenu institutionnel du dispositif de la gouvernance d'entreprise.
- Les comportements : Les comportements des agents et des personnes physiques concernées par le dispositif institutionnel de la gouvernance d'entreprise et chargées de le mettre en place et de l'animer.

Les bonnes pratiques et la déontologie de ces agents, ou au contraire, les déviations de ces personnes et l'absence des scrupules, sont déterminants vis-à-vis de l'efficacité des systèmes de gouvernance mis en œuvre par l'organisation. Comme n'importe quel système humain.

2.3 Approches de la gouvernance d'entreprise

2.3.1 L'approche actionnariale ou le modèle Shareholder

La pensée anglo-saxonne est dominée par cette approche. Elle a instaurée l'approche actionnariale comme étant un cadre normatif dans le gouvernement et aussi dans le management des entreprises (Charreaux et Wirtz, 2006).

L'approche actionnariale est fondée principalement sur les travaux de Berle & Means qui sont « les pères » de la gouvernance actionnariale. Ils ont abordé la séparation entre la propriété de l'entreprise et son contrôle. Les apporteurs de capitaux des entreprises ne peuvent pas assurer leur gestion régulière et sont dans l'obligation de mettre des gestionnaires pour assurer leur administration et leur contrôle.

Les gestionnaires désignés peuvent mobiliser les ressources de la firme au profit de leurs propres intérêts au détriment des intérêts des actionnaires propriétaires du capital social. Ils peuvent assurer le contrôle des firmes et donc le contrôle de la richesse des actionnaires qui leur attribuent plus de pouvoir par rapport à ces derniers bien que leurs intérêts divergent.

L'approche actionnariale considère alors que le principal rôle des mécanismes de la gouvernance repose sur la maximisation de la valeur actionnariale par les dirigeants en adoptant l'hypothèse que les actionnaires sont les seuls créanciers résiduels de l'entreprise et s'assurent régulièrement que les dirigeants agissent pour atteindre cet objectif.

Shleifer and Vishny, (1997) à leur tour ont affirmé que la gouvernance d'entreprise aborde l'ensemble des dispositions faites par les apporteurs de capitaux pour garantir des retours sur leur investissement.

2.3.2 La gouvernance partenariale ou le modèle Stakeholder

L'approche actionnariale considérée comme étant le soubassement théorique des études traitant la gouvernance d'entreprise a été sujet de plusieurs critiques. Parmi ces critiques, cette approche serait à l'origine des crises et fondamentalement erronée car elle se concentre seulement sur les intérêts des actionnaires et ne prend pas en compte les intérêts des autres parties prenantes ce qui peut nuire à l'intérêt général pouvant favoriser le développement de l'entreprise à long terme.

Une autre critique s'ajoute à cette approche qui se dote d'un champ d'application étroit qui se limite à l'étude de la relation entre les actionnaires et les dirigeants uniquement (G. Charreaux et P. Desbrières 1998). Or, il existe d'autres parties prenantes qui prennent leur part dans la création et le partage de la valeur créée par l'entreprise ce qui implique la redéfinition du champ de la gouvernance d'entreprise.

La gouvernance d'entreprise peut être définie comme étant l'ensemble des mécanismes qui gouvernent la conduite des dirigeants et délimitent leur latitude discrétionnaire (Charreaux 1997). Les actionnaires et les dirigeants sont impliqués tous dans le processus de création de valeur. C'est donc une vision partenariale de la gouvernance d'entreprise qui intègre d'autres parties prenantes en plus des actionnaires, et permet de calculer une valeur partenariale qui dépasse la valeur actionnariale et reflète la réalité de la création et la répartition de la valeur dans l'entreprise.¹

¹ « Les stakeholders représentent l'ensemble des agents dont l'utilité est affectée par les décisions de la firme » (Charreaux et Desbrières, 1998).

Selon Cadbury report (1992), la gouvernance est considérée comme étant le système par lequel les entreprises sont dirigées et contrôlées. Elle organise l'attribution des droits et des responsabilités entre les différents acteurs dans l'entreprise. Elle met en place les règles et les procédures de prise de décision au niveau de l'entreprise. Elle instaure ainsi les mécanismes qui établissent les objectifs, les moyens de les atteindre et le contrôle de leur réalisation.

Selon le Code Marocain de bonnes pratiques de gouvernance d'entreprise¹, la gouvernance d'entreprise rassemble l'ensemble des relations entre les dirigeants de l'entreprise et son organe de gouvernance à savoir les actionnaires et les autres parties prenantes, dans l'objectif de création de valeur pour l'entreprise.

2.3.3 La gouvernance cognitive et comportementale :

Charreaux (2005) émet deux propositions d'amélioration de l'approche existante de la gouvernance.

La première proposition repose sur la conception d'un modèle intégré de la gouvernance qui regroupe l'approche partenariale et l'approche cognitive basée sur les compétences. Cette combinaison consiste sur la prise en considération à la fois des effets des conflits d'intérêts liés au partage de la valeur ajoutée créée et les retombées des systèmes de gouvernance en mobilisant des théories dans d'autres disciplines comme la stratégie et l'économie (Charreaux, 2005).

La deuxième proposition repose sur l'introduction, dans le cadre de la gouvernance, d'un certain nombre d'éléments qui relèvent de la littérature comportementale et plus précisément de la recherche en finance comportementale (Charreaux, 2005).

A cet effet, l'approche cognitive de la gouvernance a introduit les façons dont les mécanismes de gouvernance impactent les comportements des dirigeants via les « leviers cognitifs » qui se différencient des leviers disciplinaires traditionnels. L'objectif étant de maximiser les « gains cognitifs » et minimiser « les coûts cognitifs » en cherchant à atteindre la maximisation de la valeur créée.

L'approche cognitive de la gouvernance adopte des mécanismes de gouvernance spécifiques tels que les institutions de formation en plus des mécanismes de gouvernance traditionnels comme les conseils d'administration (Charreaux, 2002).

La gouvernance comportementale selon G. Charreaux forme un prolongement de la gouvernance cognitive dans la mesure où elle met en lumière les « biais comportementaux » qui résultent des « schémas cognitifs » erronés ou des « facteurs émotionnels ».

¹ Ministère des affaires économiques et générales et CGEM. (2008), « Code Marocain de bonnes pratiques de gouvernance d'entreprise », Mars.

3. Budget et gouvernance d'entreprise

4.

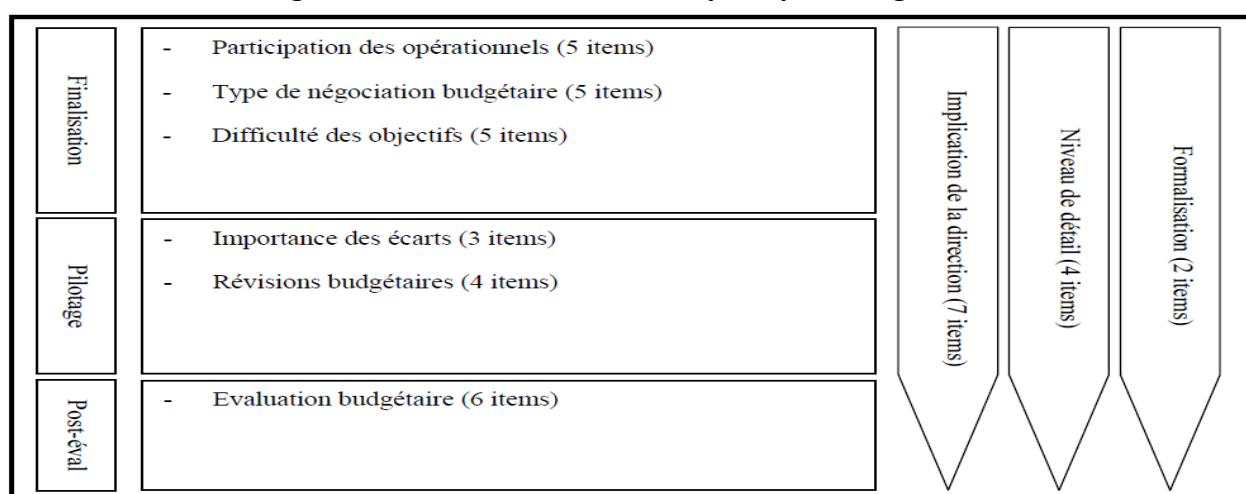
3.1 Pratiques budgétaires

3.1.1 Définition

Plusieurs travaux ont abordé la notion des pratiques budgétaires. Les pratiques budgétaires se basent généralement sur le processus de conception du budget et sur les dimensions qui le composent (Sponem, 2004). L'élaboration du budget et son suivi se base sur trois étapes à savoir : la finalisation, le pilotage et la post-évaluation selon le modèle élaboré par Bouquin.

Le modèle de mesure retenu par Sponem (2004) pour caractériser les pratiques budgétaires se présente ainsi :

Figure 1 : Modèle de mesure des pratiques budgétaires



Source : Sponem (2004)

3.1.2 Types des pratiques

3.1.2.1 Typologie d'Anthony

Le concept du contrôle serré et du contrôle souple a été élaboré par Anthony (1988)¹ et a été utilisé ensuite par un ensemble de travaux par la suite.

Le contrôle rigoureux apparaît généralement pour la majorité de personnes comme étant un critère d'efficacité et de qualité. Or, il n'est pas toujours le cas. Pour Merchant (1985), le contrôle est serré que s'il y a une connaissance de l'objet du contrôle car il peut être adapté à certaines situations mais cela dépend du contrôle atteint ou du degré de certitude fourni par un système de contrôle.

Van der Stade (2001) stipule que le contrôle est serré lorsque la direction :

- accorde de l'importance à l'atteinte des budgets ;
- n'accepte pas facilement les révisions budgétaires pendant l'année ;
- s'intéresse à plusieurs lignes du budget ;
- ne tolère pas d'écart aux budgets pendant l'année ;
- est fortement engagé dans des communications liées au budget.

¹ Anthony, 1988, p.173, repris chez Sponem, 2004, p.52.

3.1.2.2 Typologie de Simons

Simons (1995), distingue deux types de contrôle : le contrôle diagnostique et le contrôle interactif qui peuvent être appliqués à tous les outils de contrôle. Les systèmes de contrôle diagnostique sont définis comme étant des systèmes d'informations formels, comme les plans et les budgets, utilisés par les managers pour surveiller les résultats de l'organisation et corriger les déviations par rapport aux standards de performance prédéfinis (Simons, 1995 p.59). Le contrôle diagnostique s'associe donc au contrôle de gestion qui permet à l'organisation de fonctionner sans surveillance permanente parce que les managers ne vérifient que les écarts obtenus par rapport aux résultats attendus.

Les systèmes de contrôle interactif sont définis comme étant des systèmes formels d'informations utilisés par les managers pour s'impliquer régulièrement et personnellement dans les décisions de leurs subordonnés (Simons, 1995, p.95). Le contrôle interactif permet de focaliser l'attention et de forcer le dialogue et l'apprentissage dans la firme (Simons, 1994).

3.1.2.3 Typologie de Merchant

Merchant (1981) distingue deux types de contrôle budgétaire : le contrôle budgétaire administratif et le contrôle budgétaire interpersonnel.

Le contrôle budgétaire administratif est présent lorsque les organisations ont une importance à l'atteinte des budgets, les managers participent fortement aux activités budgétaires, la force de la communication formelle et l'existence des systèmes plus sophistiqués. C'est généralement le cas des grandes firmes.

Le contrôle budgétaire interpersonnel repose sur la supervision directe, les interactions interpersonnelles fréquentes et moins de communication budgétaire formelle. C'est le cas généralement des petites entreprises.

3.1.2.4 Typologie de Trahand

Trahand (1980) met en évidence sept catégories de pratiques de contrôle dans sa thèse. Il a proposé une grille d'analyse des processus budgétaires et des plans stratégiques qui repose sur les éléments suivants (Trahand 1982) :

- Degré de formalisation (manuel de procédures, mode de formulation de la stratégie)
- Participation des opérationnels (dans l'élaboration des plans, des budgets et des commentaires)
- Objectifs du système (anticipation, coordination verticale, coordination horizontale)
- Degré de couplage entre plan, budget et contrôle.

Cette grille a permis de préciser deux principaux types de contrôle :

- Les entreprises à style financier : les négociations sont rares et les plans et les budgets sont utilisés essentiellement à la consolidation financière.
- Les entreprises à style consensus : les plans et les budgets favorisent une certaine participation et doivent aider à formaliser les objectifs.

3.1.2.5 Typologie de Hopwood

Hopwood (1972) a émergé trois styles d'utilisation des données budgétaires à savoir :

- Le style budget constrained : l'évaluation des managers repose essentiellement sur leur capacité à atteindre les objectifs budgétaires sur le court terme.
- Le style profit conscious : l'évaluation de la performance des managers se base sur leur capacité à augmenter l'efficacité de son entité sur le long terme. Le budget est utilisé avec prudence et de façon flexible pour évaluer les managers.
- Le style nonaccounting : les données budgétaires jouent un rôle négligeable dans l'évaluation des managers.

Hopwood a démontré d'après son modèle que le style d'utilisation des données budgétaires a un effet direct sur le comportement des contrôlés.

3.2 Budget et Gouvernance : approche néo-institutionnelle :

La comptabilité de gestion est une comptabilité qui permet aux dirigeants d'exercer leur impact sur la firme. Elle attribue différents formes de pouvoir, elle motive le personnel, elle permet le suivi et le contrôle (Hopwood 1983, 1987). Selon la théorie de la contingence, la comptabilité de gestion est influencée par l'environnement et faite par les dirigeants selon leur perception et leur interprétation des incertitudes stratégiques alors que pour Hopwood, elle peut en retour impacté son contexte.

La comptabilité permet de rendre visible l'ensemble des actions réalisées par l'entreprise et permet surtout d'illuminer certains aspects de fonctionnement de l'organisation (Miller & O'Leary 1987). Or, selon le courant de la contingence fonctionnaliste, la comptabilité de gestion ou le contrôle de gestion n'émanent pas forcément à une amélioration de la performance car ils visent des fins politiques (Chenhall 2003).

La comptabilité a pour objectif de publier les différents états de synthèse notamment les bilans des entreprises. Cette publication vise à informer les actionnaires de la gestion efficace et efficiente de l'organisation et à fournir un ensemble d'informations aux investisseurs potentiels.

Les entreprises font apparaître généralement une image d'une organisation sous contrôle afin d'obtenir une légitimité sur les marchés financiers et pouvoir avoir accès aux ressources voulues. L'outil de gestion et de pouvoir pour les entreprises sur ce marché est la transparence conduisant à garantir l'image favorable de la firme. Selon Labégorre et Boubaker (2004 p.56), la transparence permet à la société de paraître en réalité en recherche d'adhésion afin de retenir l'attention du public et par conséquent elle rend le marché réceptif.

3.2.1 Théorie institutionnelle et budget

La théorie néo-institutionnelle a abordé le budget et a démontré la pérennité du processus budgétaire à travers sa capacité à répondre aux différentes attentes en plus de la conquête d'efficacité (covalski et al., 1986, Meyer et Rowan, 1977, Sponem, 2004, 2006).

Le comportement rationnel orienté par le budget, permet de confronter l'incertitude de convaincre l'environnement institutionnel des organisations et leur légitimité (Meyer et Rowan 1977). Lorsque l'entreprise agit en conformité avec les attentes des parties prenantes, elle augmente ses ressources et sa capacité de survie. Les firmes cherchent à se doter des systèmes de contrôle adaptés à leurs choix stratégiques et aux demandes de l'environnement institutionnel (Abernethy et Chua, 1996). La comptabilité, considérée comme dispositif de contrôle, ne se limite pas d'être une technique mais contribue à la construction de la réalité sociale et organisationnelle (Berland, 2005 sur Hopwood, 1983, 1987).

Le processus budgétaire intervient comme étant un mécanisme d'isomorphisme coercitif exigé par les gouvernements afin de légitimer la gestion de l'organisation dans le but du financement public (DiMaggio et Powell, 1983).

Le budget permet de légitimer la gestion de la firme envers ses partenaires externes et permet également d'indiquer les intérêts en question et de maintenir les relations de pouvoir existantes. (Covaleski et Dirsmith, 1986). Les systèmes de contrôle travaillent de la même manière des langages partagés et acceptés, ils visent la structuration des relations et donc renforcer les positions de pouvoir interne et donner une image externe de rationalité. Les firmes développent des pratiques découplées afin de maintenir cette image externe et continuer leurs activités opérationnelles internes (Meyer et Rowan 1977).

Les organisations cherchent l'homogénéisation et rendre leurs pratiques isomorphiques notamment le budget, en évoluant dans diverses activités (DiMaggio et Powell, 1983). Elles adoptent des pratiques constituant des comportements rationnels envers ses partenaires externes. Le budget est ainsi un langage commun et légitimant qui permet de reproduire et renforcer les attentes sociétales (Covaleski et Dirsmith, 1988).

L'isomorphisme normatif intervient dans la mesure où l'origine professionnelle du dirigeant impacte sa manière de gestion de l'organisation et ses décisions relatives aux pratiques budgétaires.

Les structures et les routines telles que le budget, permettent de nouer des relations de pouvoir dans la firme et interviennent aux différents conflits d'intérêts entre les individus (Covaleski et al. 2003).

Une étude a constaté que l'utilisation du budget dans une démarche d'allocation des ressources par les entités opérationnelles, permet d'obtenir des financements par les managers ce qui montre qu'il est utilisé dans une perspective plutôt politique que de faire apparaître la réalité économique (Covaleski et Dirsmith, 1988). D'autres travaux ont découvert qu'il peut exister un découplage des pratiques quand les acteurs dominants de la firme ont un intérêt politique à éviter les contraintes institutionnelles, et également quand le découplage offre des possibilités aux décideurs suite à l'avènement des facteurs politiques ou une expérience passé (Westphal et Zajac, 2001).

La théorie néo-institutionnelle met en exergue les attentes des actionnaires qui déploient des structures cérémoniales et exigent des pratiques budgétaires internes (Westphal et Zajac, 1998).

La théorie néo-institutionnelle constate que l'appartenance à un groupe et son style de management ont un impact sur les méthodes de division réalisées par un ensemble d'isomorphismes coercitif, mimétique et normatif (DiMaggio et Powell, 1983).

3.2.1.1 Taille

Les structures organisationnelles considèrent la taille comme étant un outil central afin de les prédire. C'est le facteur central qui explique les différences entre les différentes structures (Sponem, 2004).

H1a : Quel est l'impact de la taille sur le contrôle de l'entreprise et donc sur les pratiques budgétaires ?

Deux stratégies du contrôle budgétaire dépendent de la taille sont le contrôle budgétaire administratif adopté généralement dans les grandes firmes et le contrôle budgétaire interpersonnel pratiqué par les petites entreprises, selon une étude empirique réalisée par Bruns & Waterhouse (1975). Les grandes entreprises sont par conséquent plus vigilantes à utiliser des outils de contrôle et suivre des écarts afin d'attribuer des primes à octroyer aux dirigeants (Merchant, 1981) chose qui a été prouvée par le constat de Lal (1991) qui confirme l'importance de la taille pour utiliser les différents systèmes de contrôle.

H1b : Plus l'entreprise est de grande taille, plus le processus budgétaire est participatif et formalisé.

3.2.1.2 Origine professionnelle des dirigeants

L'origine professionnelle du manager peut impacter d'un certain degré les choix stratégiques et organisationnels selon une hypothèse dans la théorie (Hambrick et Masson, 1984). La perception et le pouvoir du dirigeant émanent généralement de son origine professionnelle (Fligstein, 1991, p.323). L'évolution des structures organisationnelles peut donc être expliquée par la nature du cursus scolaire et professionnelle des dirigeants qui, à leur tour, influence le choix de la stratégie déployée par l'organisation.

Les systèmes de contrôle peuvent aussi faire l'objet d'un impact relevant du style de direction. La construction du budget peut différer selon le style de management du manager. Or, les recherches ont peu abordé le lien entre les qualités et le profil des dirigeants et les systèmes de contrôle adoptés. L'intérêt, la description et l'utilisation des budgets sont liées directement au type de leadership adopté par les gens au travail (Argyris, 1952). Le budget est un outil d'expression qui dépend généralement des sentiments et des émotions qui guident les dirigeants (Argyris, 1952, p. 24)

Le processus budgétaire dépend du style de direction adopté par les dirigeants. Ce style a une grande importance dans la détermination des rôles et des responsabilités au niveau budgétaire (Becker et Green, 1962).

La variable qui peut impacter directement les systèmes de contrôle de gestion des organisations en plus d'autres variables est le style de direction des managers (Anthony, 1988, p. 173).

L'utilisation du budget diffère d'un dirigeant à l'autre, cela dépend de leur style de direction adopté pour diriger leurs subordonnés (Hopwood, 1974).

Selon Seiler et Bartlett (1982), les dirigeants autoritaires, rigides et indépendants fixent des budgets rigides et peu participatifs

H2 : Quel est l'impact du parcours professionnel du dirigeant sur les pratiques budgétaires de l'entreprise ?

3.2.1.3 L'appartenance à un groupe

La structure de l'entreprise est choisie selon un certain nombre de critères. La structure divisionnelle ou matricielle se caractérise par un découpage de l'activité de l'organisation selon les produits, les zones géographiques ou le type de clients où se trouve la structure traditionnelle « hiérarchique » à l'intérieur de chacune d'entre elles.

L'appartenance de l'entreprise à un groupe n'impacte pas généralement l'entité sauf au niveau des répercussions financières. Cela dépend des variations de pratiques budgétaires. Des études ont été menées dans ce sens pour tester l'influence de l'appartenance à un groupe sur les systèmes de contrôle internes.

Certaines études ont porté sur les systèmes de contrôle appliqués à certaines entreprises appartenant à un groupe et ont révélé que lors de la vente, les acheteurs tentent généralement de changer ses systèmes après l'achat de ces entités.

H3 : les entreprises qui appartiennent à un groupe adopte des pratiques budgétaires plus formalisées.

3.2.1.4 Type d'actionnariat

Le type d'actionnariat de l'entreprise ainsi que son mode de gouvernance peut impacter les pratiques budgétaires. Les actionnaires ont des exigences différentes de celles des dirigeants en matière de reporting, prévisions et de performance.

L'interaction des actionnaires dans le volet de la politique de l'entreprise peut influencer les décisions budgétaires entreprises dans la firme.

H4a : Les actionnaires influencent les pratiques budgétaires adoptées par l'entreprise.

H4b : les investisseurs institutionnels conduisent à l'utilisation des pratiques budgétaires plus formalisées et plus structurées.

H4c : les entreprises détenues par une autre entreprise ont des pratiques budgétaires formalisées.

H4d : les entreprises détenues par le dirigeant ou à actionnariat familial ont des pratiques budgétaires non formalisées.

3.2.2 Théorie institutionnelle et gouvernance

La théorie institutionnelle a été née du courant sociologique des institutions. Les institutions sont définies comme étant l'ensemble « des règles ou comme des systèmes normatifs, qui comprennent une dimension habilitante et une dimension contraignante » (Dejean 2004, p.90). Elles sont des représentatives de « résultats collectifs, qui ne correspondent pas à la somme des intérêts individuels » (DiMaggio & Powell, 1983). Selon la théorie classique, les institutions reflètent les préférences des individus.

La théorie institutionnelle, développée à l'origine par Philip Selznick (1949), a fait émerger un nouveau concept d'institutionnalisation et de nouvelles pratiques sociales permettant le changement social et la stabilité sociale. Elle a mis en place de nouvelles normes liées à la gouvernance d'entreprise, aux conditions de travail et à la gestion des impacts environnementaux. Cette théorie a considéré les structures des organisations non seulement le résultat des actions internes, mais aussi le produit des contraintes externes, culturelles et symboliques sous forme des valeurs inculquées qui seront traduits par la suite comme des routines (Berger et Luckmann (1967), Meyer et Rowan (1977), Scott (1983)).

Les institutions fournissent certaines lignes de fonctionnement et certaines ressources en légitimant certaines actions et des pressions et des interdits en condamnant d'autres. Elles sont la source de la stabilité de la vie sociale (Scott 2008 p.48, 50).

Les organisations font face à des contraintes institutionnelles qui émanent non seulement des partenaires directs avec lesquels elles ont des interactions dans le but de rendre leurs objectifs rationnels, mais également d'un ensemble d'acteurs qui agissent dans plusieurs sphères (Scott 1987, p.498) appelés « Champ organisationnel » (DiMaggio & Powell, 1983).

Le champ organisationnel est défini comme étant l'ensemble d'organisations qui composent une aire de vie institutionnelle reconnue telle que les fournisseurs clés, les consommateurs de produits et ressources, les institutions réglementaires et les autres organisations qui produisent des produits ou des services similaires (DiMaggio & Powell 1983, p.148-149). Il présente la présence d'une communauté d'organisations qui partagent un système de référence commun et dont les acteurs ont des interactions permanente et particulières avec les acteurs qui sont en dehors du champ (Scott 1994, p.207).

L'organisation acquiert de son champ organisationnel les moyens de réalisation de ses objectifs par l'obtention des ressources, du capital, des clients, de l'information, etc. et aussi de sa légitimité sociale. (Powell & DiMaggio (1983) p.150, Scott (1987) p.498).

Les champs organisationnels des organisations s'homogénéisent via l'institutionnalisation mais confrontent trois types de pressions d'isomorphisme à savoir les pressions coercitives, les pressions normatives et les pressions mimétiques (Powell & DiMaggio, 1983) :

- Les contraintes coercitives émanent des contraintes formelles et informelles pratiquées par certaines organisations sur d'autres organisations qui en dépendent et des attentes culturelles provenant de la société où les organisations évoluent (Powell & DiMaggio, 1983, p.150).
- Les contraintes mimétiques stipulent l'adoption de certaines firmes des pratiques de d'autres firmes en situation d'incertitude (Powell & DiMaggio, 1983, p.151).
- Les contraintes normatives émanent de la professionnalisation et à l'élaboration des conditions et des méthodes qui concernent l'exercice d'un travail spécifique (Powell & DiMaggio, 1983, p.152).

Selon Scott (2008), les institutions sont fondées sur la base de trois piliers partant du plus conscient au plus inconscient à savoir un pilier régulateur, un pilier normatif et un pilier culturel-cognitif :

- Le pilier régulateur est l'ensemble de règles, de lois et de sanctions qui y sont liées.
- Le pilier normatif est l'ensemble des valeurs et normes qui désignent les façons de faire socialement.
- Le pilier culturel-cognitif est l'ensemble de conceptions culturelles partagées représentées sous la forme de schémas de pensées plus ou moins inconscients.

Les organisations ne sont plus considérées comme des récepteurs passifs aux pressions institutionnelles, elles ont différents choix stratégiques consistant à les admettre, à trouver des compromis, à les éviter, à les défier ou encore les manipuler. Le processus par lequel les acteurs créent et modifient les institutions et permet d'intégrer une dimension dynamique de changement et qui est adopté par des acteurs individuels ou organisationnels en initiant des changements divergents et en participant activement à leur implantation, est appelé « entrepreneur institutionnel » (Battilana et al 2009, p.68).

Les principaux principes de la gouvernance d'entreprise sont : le leadership et la gérance, la reddition des comptes, la communication et la divulgation (la transparence), le service et l'honnêteté, la réalisation des objectifs de l'entreprise et la formation continue et la croissance de l'entreprise (Brown, 2006 p.180-181).

Dans le cadre de la transformation du capitalisme durant les années 1980 à travers les politiques de libéralisation déployées, la gouvernance de l'entreprise a été influencée par deux éléments clés à savoir la dissociation entre propriétaires et gestionnaires et la financiarisation de l'économie mondiale :

- La séparation entre les propriétaires et les managers est issue du développement de la théorie de l'agence. Cette théorie a constaté qu'il y a une asymétrie d'informations dont disposent le propriétaire (le principal) et le dirigeant (l'agent) ainsi qu'une divergence des intérêts de ces acteurs ce qui justifie l'instauration des différentes mesures permettant à la direction d'effectuer un meilleur contrôle interne et externe de l'organisation et ce qui permet l'alignement des intérêts des managers sur ceux des actionnaires.
- La financiarisation de l'économie mondiale a permis la multiplication des revenus des gestionnaires qui sont des rémunérations sous forme des primes à la performance et des stock-options (Michalet, 2004). Ces revenus sont considérés aussi bien des sources de financement des firmes que des baromètres de leur santé économique. La pression exercée par les marchés financiers dans la perspective des profits à court terme a favorisé la mauvaise gestion à travers la mise en œuvre des manipulations comptables, la prise des risques non mesurés et l'apparition des comptabilités créatives. Ces pratiques économiques ont des effets pervers non seulement sur les actionnaires et les managers mais également sur l'ensemble des parties prenantes. Les actionnaires et les managers subissent des pertes de revenus et des coûts d'opportunité, la firme

supporte une perte de valeur et les employés peuvent ainsi perdre leurs emplois à cause d’une faillite ou une restructuration de l’organisation.

Les normes de gouvernance d’entreprise sont liées au contrôle interne et externe de la gestion et des finances de l’entreprise, à la transparence, à la comptabilité ou la reddition des comptes, et aux politiques de rémunération. Les Etats ont instauré par la suite de nouvelles règles de gouvernance d’entreprise caractérisées par l’autorégulation après les scandales financiers des années 1990-2000 (Labelle et Rousseau, 2007) visant essentiellement l’amélioration du contrôle, de la transparence et de la qualité des bilans financiers des firmes cotées en bourse afin de rassurer les marchés financiers et les investisseurs.

Les organisations réalisent certaines activités dans le but de montrer un comportement rationnel et de légitimer l’organisation. Or, les exigences de l’environnement institutionnel peuvent ne pas correspondre avec les demandes basées sur la coordination et le contrôle interne. Afin de dépasser cette incompatibilité, les firmes renoncent à maintenir l’alignement entre mes structures et les activités en mettant en place un phénomène de « découplage ». Les structures formelles répondant aux mythes institutionnalisés différent de celles basées sur l’efficacité. (Meyer et Rowan, 1977).

Les variables de la gouvernance d’entreprise sont nombreux dans la revue de littérature selon les objectifs de l’étude et le résultat envisagé. Les agences de notation en matière de gouvernance ont déterminé des variables qui peuvent décélérer le niveau de gouvernance d’entreprise qui sont présentés dans le tableau 2 suivant :

Tableau 2 : Les variables de la gouvernance d’entreprise

<i>Thèmes</i>	<i>Variables</i>
Fonctionnement du Conseil d’administration	Taille
	Indépendance
	Dualité
	Activité
	Participation
	Comité d’Audit
	Comité de nomination
	Comité de rémunération
	Réunions du comité d’audit
	Réunions du comité de nomination
	Réunions du comité de rémunération
	Indépendance du comité d’audit
	Indépendance du comité de nomination
	Indépendance du comité de rémunération
La structure de propriété	Propriété du dirigeant
	Concentration du capital
	Propriété des institutionnels
	Propriété des salariés
Les caractéristiques du dirigeant	Ancienneté
	Age
	Rémunération
	Formation

Source : Louizi (2011)

La gouvernance d'entreprise exige un processus budgétaire bien adapté pour une légitimité sociale, elle oblige aux institutions la légitimité des actions et des pressions. Les parties prenantes mettent des pressions sur l'organisation qui cherche l'efficacité et l'efficience de ses actions pour une bonne gouvernance et le budget est un outil qui permet d'atteindre ses objectifs. Les pressions exercées sont des pressions coercitives, normatives et les pressions mimétiques.

Les mécanismes de la gouvernance imposent plus de contrôle budgétaire et plus de transparence dans les prises de décisions surtout en matière budgétaire. L'institutionnalisation des organisations a besoin d'une légitimité donnée par les outils budgétaires.

H5 : la gouvernance d'entreprise est influencée directement par les déterminants néo-institutionnels des pratiques budgétaires.

Conclusion et perspectives :

La théorie néo-institutionnelle a annoncé que le budget est capable de répondre aux attentes des acteurs de l'organisation et permet d'avoir une efficience au sein de la firme. Il est un mécanisme d'isomorphisme coercitif permettant de légitimer la gestion de l'entreprise envers ses parties prenantes.

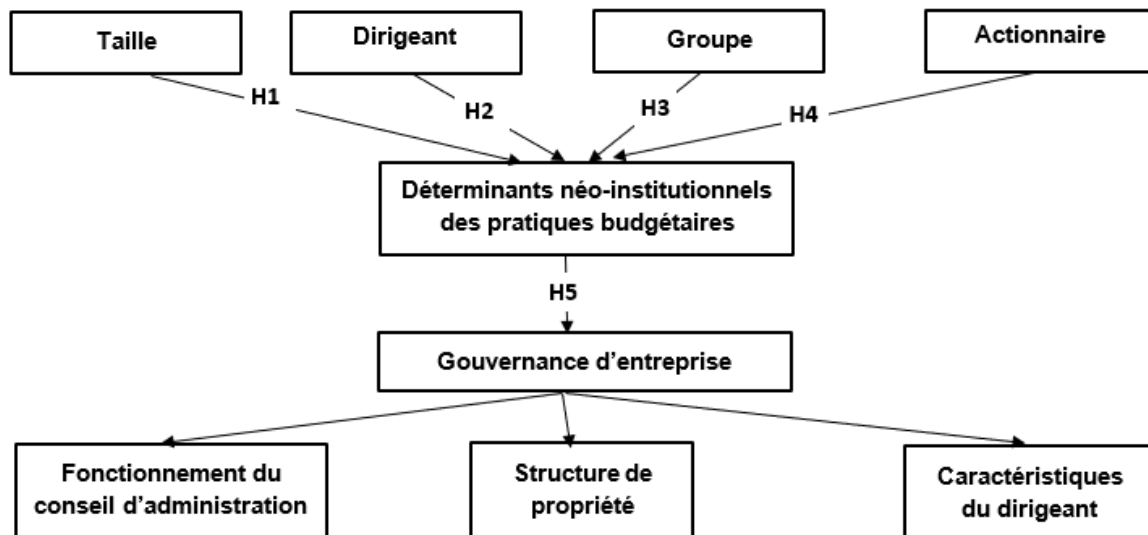
Les organisations réalisent plusieurs activités dans le cadre de donner signe à un comportement rationnel et de légitimer l'organisation face aux pressions du champ institutionnel. Elles sont dans l'obligation d'adopter un certain nombre de pratiques et de procédures normalisées et institutionnalisées ainsi que des comportements appropriés dans le but de bénéficier des ressources (DiMaggio et Powell, 1983).

Les organisations font face à un certain nombre de pressions que ce soit coercitives (les lois et règlements), mimétiques (imitation des comportements adoptés par d'autres organisations), ou normatives (normes implicites désignant des comportements appropriés). Ces pressions orientent l'évolution des organisations.

Les contributions théoriques de l'approche néo-institutionnelle autour de la notion du budget et la notion de la gouvernance d'entreprise vont être mobilisées ultérieurement pour étudier la relation entre ces deux notions dans un cadre empirique.

Notre article avait pour objectif de construire, à partir d'une revue ordonnée de la littérature, un modèle explicatif de la relation des pratiques budgétaires avec la gouvernance d'entreprise. Nous avons pu tirer de la littérature des hypothèses relatives à l'impact des différents déterminants néo-institutionnels sur la gouvernance d'entreprise. Ces hypothèses feront l'objet d'un test empirique notamment dans le cadre d'une étude quantitative.

Figure 2 : Modèle conceptuel par la littérature



Source : Les auteurs

Les critiques principales de notre étude résident dans le fait que la relation entre le budget et la gouvernance d'entreprise souffre d'un manque des statistiques et d'études empiriques qui pourraient mieux clarifier cette relation et donc ne peut être confirmée que par une investigation empirique.

Le sujet de recherche de cet article présente un intérêt particulier dans le volet théorique que pratique au niveau des organisations surtout après l'avènement de plusieurs scandales mondiaux qui ont renforcé l'importance de la gouvernance d'entreprise afin de donner plus de confiance aux investisseurs surtout sur le volet budgétaire en imposant plus de transparence et de régulation.

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, No.2, pp. 569-606.
- 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. (1952), *The Impact of Budgets on People*, New York, School of Business and Public Administration, Cornell University.
- Battilana, J., Leca, B., & Boxenbaum, E. (2009), «2 how actors change institutions: towards a theory of institutional entrepreneurship», *Academy of Management annals*, Vol.3, No.1, pp. 65-107.
- Becker, S. & Green, D. J. (1962), "Budgeting and employee behavior", *The Journal of Business*, Vol. 35, pp. 392-402.
- Berger, P. L., & Luckmann, T. (1967), *The Social Construction of Reality : A Treatise in the Sociology of Knowledge*, Anchor books.
- Berland, N. (1999), *L'histoire du contrôle budgétaire en France*, Les fonctions du contrôle.
- 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*, (Special issue).
- Berle, A., & Means, G. (1968), *The modern corporation and private property*, 1932. McMillan, New York, NY.
- Bouquin, H. (2004), *Le contrôle de gestion*, Paris : Presses Universitaires de France, 6ème édition.

- Bourzigui, T., & Benabbou, Z. (2018), « Gouvernance d'entreprise et performance : un état de l'art », *Public & Non Profit Management Review*, Vol. 3, No. 2.
- Bouquin H. (2010), *Le contrôle de gestion*, Gestion, Paris, PUF, 2010, 9ème édition mise à jour.
- Brown, D. (2006), *La gouvernance corporative au Canada*, *Traité de gouvernance corporative*, Les Presses de l'Université Laval, pp. 175-228.
- Bruns, W. J. & Waterhouse, J. H. (1975), « Budgetary control and organizational structure », *Journal of Accounting Research*, Vol. 33, No. supplement, p. 101-129.
- Charreaux, G. (1997), *Le gouvernement des entreprises : Corporate Governance, théories et faits*, Paris: Economica, pp. 421-469.
- Charreaux, G. (2002), « L'actionnaire comme apporteur de ressources cognitives », *Revue française de gestion*, Vol. 141, No.5, pp. 77-107.
- Charreaux, G. (2005). « Les grands auteurs en théorie des organisations : Michael Jensen: la théorie positive de l'agence et ses applications à l'architecture et à la gouvernance des organisations ». *Cahier du FARGO*, No. 1041203, pp. 1-34.
- Charreaux, G., & Desbrières, P. (1998), « Gouvernance des entreprises : valeur partenariale contre valeur actionnariale ». *Finance contrôle stratégie*, Vol. 1, No. 2, pp. 57-88.
- Charreaux, G., & Wirtz, P. (2006), *Gouvernance des entreprises* (No. hal-00384939).
- 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, No. 2-3, pp. 127-168.
- Covaleski, M. A., & Dirsmith, M. W. (1986). « The budgetary process of power and politics », *Accounting, organizations and society*, Vol.11, No.3, pp. 193-214.
- Covaleski, M. A., & Dirsmith, M. W. (1988), « The use of budgetary symbols in the political arena : an historically informed field study », *Accounting, Organizations and Society*, Vol.13, No.1, pp. 1-24.
- Covaleski, M., Evans III, J. H., Luft, J., & Shields, M. D. (2006), « Budgeting research: three theoretical perspectives and criteria for selective integration », *Handbooks of management accounting research*, Vol.2, pp. 587-624.
- Déjean, F. (2004), *Contribution à l'étude de l'investissement socialement responsable: Les stratégies de légitimation des sociétés de gestion*.
- DiMaggio, P. J., & Powell, W. W. (1983), « The iron cage revisited: Institutional isomorphism and collective rationality in organizational fields », *American sociological review*, pp. 147-160.
- 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, pp. 311-336.
- Friedland, R. (1991), *Bringing society back in: Symbols, practices, and institutional contradictions, the new institutionalism in organizational analysis*, pp. 232-263.
- Gilbert P. (1998), *L'instrumentation de gestion. La technologie de gestion, science humaine?*, Economica, Paris.
- Hambrick, D. C. & Masson, P. A. (1984), "Upper Echelons: the organization as a reflection of its top managers", *Academy of Management Review*, Vol. 9, No.2, p. 193-206.
- Hopwood, A. G. (1972), « An empirical study of the role of accounting data in performance evaluation », *Journal of accounting research*, pp. 156-182.
- Hopwood, A. G. (1974), « Leadership climate and the use of accounting data in performance evaluation », *The accounting review*, Vol. 49, No.3, pp. 485-495.
- Hopwood A. G. (1983), « On trying to study accounting in the contexts in which it operates », *Accounting, Organizations and Society*, Vol.8, No 2-3, pp. 287-305.
- Hopwood, A. G. (1987), « The archeology of accounting systems », *Accounting, organizations and society*, Vol. 12, No. 3, pp. 207-234.
- Keasey, K., & Wright, M. (1993), « Issues in corporate accountability and governance: An editorial », *Accounting and business research*, Vol.23 (sup1), pp. 291-303.

- Labelle, R., & Rousseau, S. (2007), «Règlementation financière, éthique et gouvernance», *Gestion*, Vol.32, No.1, pp. 39-46.
- Lal, M. (1991), «Organizational size, structuring of activities, and control information system sophistication levels: an empirical study», *Management International Review*, Vol. 31, No.2, p. 101-113.
- Louizi, A. (2011), *Les déterminants d'une Bonne Gouvernance et la performance des entreprises Françaises : Études empiriques*. Doctorat en sciences de gestion, Université Jean Moulin Lyon.
- Merchant, K. A. (1981), «The design of the corporate budgeting system: influences on managerial behavior and performance», *Accounting Review*, pp. 813-829.
- Miller, P., & O'leary, T. (1987), «Accounting and the construction of the governable person», *Accounting, organizations and society*, Vol.12, No.3, pp. 235-265.
- Miroir-Lair, I. (2012), *L'évolution de la pratique du budget comme outil de communication financière*, Doctoral dissertation, Conservatoire national des arts et métiers-CNAM.
- Pérez, R. (2009), *La gouvernance de l'entreprise*, La Découverte.
- Satet, R. (1936), *Le contrôle budgétaire: prévisions commerciales, industrielles, financières et comptables pour la direction rationnelle des affaires*, Delmas.
- Scott, R. (1983). The organization of societal sector. *Organizational environments: Ritual and rationality*, 129-153.
- Scott, W. R. (1987), The adolescence of institutional theory, *Administrative science quarterly*, pp. 493-511.
- Scott, W. R. (1994), Conceptualizing organizational fields: Linking organizations and societal systems, *System rationalitat und partial interesse*, pp. 203-221.
- Scott, W. R. (2008), *Institutions and organizations: Ideas and interests*, Thousand Oak, CA.
- Seiler, R. E. & Bartlett, R. W. (1982), "Personality variables as predictors of budget system characteristics", *Accounting, Organizations and Society*, vol. 7, n° 4, p. 381-403.
- Selznick, P. (1949), *TVA and the Grass Roots*.
- Simons, R. (1994), «How new top managers use control systems as levers of strategic renewal», *Strategic management journal*, Vol.15, No.3, pp. 169-189.
- Simons, R. (1995), *Levers of Control* (Boston: Harvard Business School Press), Stein, Robert E. (1994), *the Next Phase of Total Quality Management: TQM II and the*.
- Shleifer, A., & Vishny, R. W. (1997). A survey of corporate governance. *The journal of finance*, Vol.52, No.2, pp. 737-783.
- Sponem, S. (2004), *Diversité des pratiques budgétaires des entreprises françaises: proposition d'une typologie et analyse des déterminants*, Doctoral dissertation, Université Paris Dauphine-Paris IX.
- Sponem, S. (2006), *Le contrôle budgétaire : recherche d'efficacité ou recherche de légitimité?*, In *comptabilité, contrôle, audit et institution (s)*.
- Trahand, J. (1980), *Etude des processus de planification et de contrôle dans les entreprises, création d'une typologie et essai d'interprétation*, Doctoral dissertation, Université des sciences sociales de Grenoble.
- Trahand, J. (1982), «Le contrôle de gestion: quel style adopter? », *Revue Française de Gestion*, p. 59-66.
- Van Der Stede, W. A. (2001), "Measuring 'tight budgetary control'", *Management Accounting Research*, vol. 12, n° 1, p. 119-137.
- Westphal, J. D., & Zajac, E. J. (1998), the symbolic management of stockholders: Corporate governance reforms and shareholder reactions. *Administrative science quarterly*, pp. 127-153.
- Westphal, J. D., & Zajac, E. J. (2001), «Explaining institutional decoupling: The case of stock repurchase programs», *Administrative Science Quarterly*, Vol. 46, pp. 202-228.