

Diversité et performance de la participation budgétaire : cas des entreprises au Maroc¹

M. Azzouz ELHAMMA
Professeur agrégé en gestion financière et comptable
Docteur en contrôle de gestion, FSJES Rabat-Agdal
E-mail : elhamma_azzouz@yahoo.fr

Résumé : Cet article a pour but d'exposer les résultats d'une étude empirique réalisée auprès de 62 entreprises installées au Maroc et portant sur la diversité et la performance de la participation budgétaire. Les principaux résultats montrent qu'un processus budgétaire participatif (participation budgétaire forte) est adopté davantage par les entreprises prospectrices et celles qui évoluent dans un environnement incertain. Nous avons pu montrer également que ce système budgétaire participatif entraîne une meilleure performance pour les entreprises qui l'ont adopté.

Mots clés : Participation budgétaire, diversité, performance, théorie de la contingence

Introduction : Le budget constitue une pièce centrale dans les entreprises (Jordan, 1998)². Il intervient sur l'ensemble des phases du processus de contrôle de gestion. Selon Bouquin (2006)³, ces phases sont les suivantes: avant (phase de finalisation), pendant (phase de pilotage) et après l'action (phase de post-évaluation). Lors de l'étape de finalisation, les entreprises s'intéressent à la construction du processus budgétaire. La participation dans le montage de ce processus constitue l'élément central de cette phase. Depuis longtemps, la participation budgétaire a fait l'objet de plusieurs travaux de recherche, notamment dans le cadre du courant des relations humaines. Selon Shields et Shields (1998)⁴, la participation budgétaire est l'un des thèmes les plus étudiés du contrôle de gestion durant les quarante dernières années. Ces travaux de recherche ont porté essentiellement sur ses effets sur les contrôlés au sein des organisations, ses rôles dans leur motivation (Shields et Shields, 1998)⁵ et dans la gestion de l'asymétrie informationnelle (Dunk, 1993)⁶.

La participation budgétaire est définie par Shields et Shields (1998)⁷ comme le niveau d'implication et d'influence d'un manager sur la détermination de son budget. Pour Kennis (1979)⁸, la participation budgétaire traduit essentiellement la possibilité qu'ont les managers de participer à la construction de leurs budgets et d'avoir une influence sur leurs objectifs budgétaires. Mintzberg (1994)⁹ distingue, selon la participation budgétaire, entre un processus budgétaire top-down et un autre bottom-up. Sponem (2002)¹⁰ a identifié quatre pratiques possibles en terme de participation budgétaire: construction autoritaire du budget par celui qui contrôle ; construction participative top-down; construction participative bottom-up et construction libre par le contrôlé.

Dans ce contexte, l'objectif de cet article est double. Tout d'abord, nous tenterons d'expliquer la diversité relative à la participation budgétaire par le biais de quatre facteurs de contingence: la taille, la stratégie, la décentralisation organisationnelle et l'incertitude environnementale. La question suivante s'impose : comment peut-on expliquer la diversité des pratiques relatives à la participation budgétaire des entreprises étudiées? Nous allons répondre à cette question dans le cadre de la théorie de la contingence qui fournit actuellement un paradigme cohérent de l'analyse des organisations (Donaldson, 1996)¹¹ et constitue un cadre dominant dans l'étude des systèmes de contrôle (Covaleski et al., 1996)¹². Ensuite, nous mettrons en exergue l'impact de la participation budgétaire sur la performance globale des organisations. Nous tenterons de répondre à la question suivante : dans quelle mesure la diversité des pratiques relatives à la participation budgétaire affecte-t-elle la performance des entreprises ?

Une revue de la littérature avec formulation des hypothèses (§1) et une présentation de nos choix méthodologiques de recherche (§2) sont nécessaires pour mener l'analyse statistique et de présenter les principaux résultats obtenus (§3).

1- Revue de littérature et formulation des hypothèses

Nous étudions, en premier lieu, la diversité des pratiques relatives à la participation budgétaire par les quatre facteurs de contingence retenus dans cette recherche (1.1) et en deuxième lieu, nous mettons en évidence leur impact sur la performance (1.2).

1.1- Explication de la diversité des pratiques relatives à la participation budgétaire

Nous avons choisi la théorie de la contingence pour expliquer la diversité des pratiques relatives à la participation budgétaire. Selon cette théorie, la crise du contrôle de gestion vient de la crise des modèles universalistes. Pariente (1999, p.83)¹³ constate qu'«il est clair qu'il y aurait quelque prétention à affirmer qu'un modèle unique né il y a soixante-dix ans, puisse répondre à toutes les situations ». Dans ce contexte, quelques recherches ont démontré l'existence de relations significatives entre les caractéristiques des entreprises et les attributs des systèmes de contrôle (Chiapello, 1996¹⁴ ; Fisher, 1998¹⁵ ; Dupuy, 1999¹⁶ ; Chenhall, 2003¹⁷ ; etc.). Or, les études empiriques qui s'inscrivent dans ce genre de travaux restent encore rares. Les éléments contextuels majeurs repris pour expliquer les systèmes de contrôle sont : la taille, la stratégie, la décentralisation organisationnelle et l'environnement externe (Chapman, 1997)¹⁸. Ces quatre facteurs seront utilisés dans cette recherche.

L'influence de la taille sur l'organisation et sa gestion interne est connue depuis longtemps. Selon Kalika (1986, p.214)¹⁹, « plus une entreprise est grande, plus sa structure est différenciée, standardisée, formalisée, décentralisée, planifiée et contrôlée ». Dans les études portant sur le contrôle de gestion selon une approche contingente, la taille est un facteur très important (Chenhall, 2003)²⁰. Kalika (1987)²¹ et Jorissen et al. (1997)²² montrent que les techniques budgétaires sont d'autant plus sophistiquées que la taille des entreprises est importante. Bescos et al. (2004)²³ notent que dans les PME, les décisions importantes ont tendance à être centralisées. Par contre, dans les entreprises de grande taille, « les managers considèrent qu'ils disposent d'un pouvoir d'influence supérieur, qu'ils sont plus impliqués dans l'élaboration des budgets ». Ce résultat confirme celui obtenu par Merchant (1981)²⁴. Selon cet auteur, les managers participent plus activement dans l'élaboration de leurs budgets dans les firmes de grande taille que celles de petite taille. Ce résultat a été confirmé par la suite par le même auteur en 1984²⁵. Nous pouvons formuler donc l'hypothèse suivante:

Hypothèse H1 : Le processus budgétaire est d'autant plus participatif que la taille des entreprises est importante.

La stratégie est définie par Bouquin (1999)²⁶ comme l'ensemble des actions qui déterminent durablement le succès d'une organisation. Sa relation avec le contrôle de gestion a fait l'objet de nombreux travaux, le plus souvent théoriques (Simon, 1987)²⁷. La littérature relative au contrôle de gestion montre que la stratégie constitue un facteur contingent très utilisé dans ce genre de travaux (Bouquin, 1999)²⁸. Langfield-Smith (1997)²⁹ a démontré que le contrôle de gestion doit être aligné à la stratégie poursuivie par l'organisation. Simons (1990)³⁰ constate que la définition des budgets au sein des entreprises défenderesses est fortement déterminée par des stricts objectifs financiers fixés ex-ante. Par contre, chez les prospectrices, la fixation des objectifs budgétaires donne généralement lieu à des débats approfondis entre les différents intervenants portant sur les stratégies à suivre. Selon Sponem (2002)³¹, la construction du budget est plus participative chez les entreprises prospectrices que chez les entreprises défenderesses. L'hypothèse suivante est donc à formuler :

Hypothèse H2 : Le processus budgétaire est d'autant plus participatif que la stratégie des entreprises s'oriente vers la prospection.

Dans la théorie de la contingence, la structure organisationnelle est considérée comme l'un des facteurs déterminants dans la conception et le fonctionnement du contrôle de gestion (Chenhall, 2003)³², plus particulièrement, le degré de sa décentralisation (Chapman, 1997)³³. Une enquête réalisée par Bruns et Waterhouse (1975)³⁴ montre que les responsables des organisations où l'autorité est centralisée considèrent que les budgets comme sont moins utiles. Par contre, les organisations décentralisées perçoivent les budgets comme importants, mais avec une participation de l'ensemble des responsables dans la fixation des objectifs budgétaires. Egalement, Merchant (1981)³⁵ montre que les entreprises les plus décentralisées adoptent essentiellement des processus budgétaires les plus participatifs. Sponem (2002)³⁶, quant à lui, a noté que «lorsqu'une organisation est décentralisée, le processus budgétaire est plus participatif». Nous pouvons formuler l'hypothèse suivante :

Hypothèse H3 : Le processus budgétaire est d'autant plus participatif que la structure des entreprises est décentralisée.

L'incertitude environnementale constitue une variable explicative centrale du contrôle de gestion. Elle a été utilisée par plusieurs recherches, notamment par Chapman (1997)³⁷, Fisher (1998)³⁸, Hartmann (2000)³⁹, etc. Ezzamel (1990)⁴⁰ a mis en évidence qu'en situation d'incertitude environnementale, la participation budgétaire devient de plus en plus importante. Ce résultat confirme celui obtenu par Govindarajan (1986)⁴¹. Sponem (2002)⁴² montre que la participation dans le montage budgétaire au sein des entreprises évoluant dans un environnement caractérisé par plus d'incertitude est plus importante que pour les entreprises évoluant dans environnement de non-incertitude, d'où l'hypothèse suivante:

Hypothèse H4: Le processus budgétaire est d'autant plus participatif que l'environnement des entreprises est incertain et dynamique.

1.2- Performance de la participation budgétaire : Depuis la deuxième moitié du vingtième siècle et dans le cadre des travaux de l'école des relations humaines, la participation est considérée comme une source de satisfaction, de motivation et donc de performance. Plusieurs auteurs, notamment Argyris (1952)⁴³, ont démontré que lorsque les managers participent dans la fixation de leurs objectifs budgétaires, ils les acceptent d'une manière volontaire et s'efforcent plus activement à les atteindre.

Hofstede (1967)⁴⁴ a constaté des attitudes favorables chez les subordonnés qui avaient la possibilité de participer dans l'élaboration des budgets. L'étude des effets éventuels de la participation budgétaire sur la performance des organisations a fait l'objet de plusieurs travaux de recherche. Selon une synthèse de ces travaux présentée par Nouri et Parker (1998)⁴⁵, trois sortes de résultats peuvent être constatées : tout d'abord, plusieurs recherches ont observé un effet positif, c'est-à-dire une participation budgétaire améliore la performance. Ces résultats ont été constatés notamment par Argyris (1952)⁴⁶, Merchant (1981)⁴⁷, Brownell (1982)⁴⁸, etc. Ensuite, certaines recherches ont conclu à un effet inverse. Ce résultat se trouve essentiellement chez Stedry (1960)⁴⁹. Enfin, certains travaux n'ont pas pu établir véritablement une relation claire entre la participation budgétaire et la performance. C'est le cas par exemple de Milani (1975)⁵⁰ et Kenis (1979)⁵¹.

Récemment, Elkhoul et Wallin (2002)⁵² ont démontré que la participation budgétaire joue trois principaux rôles dans les organisations:

- elle assure l'adéquation des planifications aux résultats espérés;

- elle fournit des motivations non monétaires aux individus, c'est-à-dire que les personnes impliquées dans l'élaboration de leurs propres objectifs budgétaires sont les plus capables de les réaliser ; et
- elle permet aux subalternes de communiquer les informations locales aux supérieurs pour la bonne conception du budget.

Nous pouvons donc formuler l'hypothèse suivante :

Hypothèse H5 : La performance globale des entreprises est d'autant plus élevée que le processus budgétaire est participatif.

2- Méthodologie de la recherche

Le cadre méthodologique nous permettra de présenter les caractéristiques de l'échantillon (2.1) et les variables de l'étude (2.2).

2.1- L'échantillon : Afin de mener notre étude, un questionnaire a été construit et adressé à des entreprises installées au Maroc. Les questionnaires ont été remplis par 18 directeurs financiers (29%), 23 contrôleurs de gestion (37%), 17 comptables (27%) et 4 autres types de responsables (6%). Notre échantillon se compose de 48 entreprises industrielles (77%), 6 entreprises du BTP (10%), 6 entreprises des services (10%) et 2 entreprises commerciales (3%). Concernant la taille, 48% de cet échantillon est constitué des PME et 52% des entreprises de grande taille.

2.2- Les variables de l'étude

2.2.1- Les variables dépendantes

2.2.1.1- La participation budgétaire (PART) : La variable « participation budgétaire » a été mesurée de différentes manières selon les travaux. Dans certaines études, elle représente une synthèse du degré d'influence que les managers pensent avoir sur la décision, de l'importance des explications qui leur sont fournies par leurs supérieurs hiérarchiques en cas de révision du budget et de la fréquence des discussions avec leurs managers au moment de la définition du budget (Nouri et Parker, 1998)⁵³. Dans ce présent travail, nous allons retenir une vision plus large de la participation budgétaire. Nous avons choisi quatre items se référant à la participation d'un certain nombre d'échelons hiérarchiques dans l'élaboration des budgets : les opérationnels, les managers, le(s) contrôleur(s) de gestion décentralisé(s) et l'ensemble des subordonnés. Cinq modalités de réponse étaient proposées (de 1 : « participation très faible » à 5 : « participation très forte »). Plus le score global est élevé, plus le processus budgétaire est participatif et vice versa.

2.2.1.2- Performance de la participation budgétaire (PERF) : Pour collecter les données sur la performance de la participation budgétaire, nous avons posé la question suivante: comment trouvez-vous la contribution de votre système de participation budgétaire dans l'amélioration des éléments suivants ? Trois dimensions de la performance ont été retenues et qui sont : la compétitivité (COMP), la rentabilité (RENT) et la productivité (PROD). Le répondant, pour chaque dimension de la performance, avait le choix entre 5 réponses : de « 1 : contribution très faible » à « 5 : contribution très forte ». Plus le score global est élevé, plus le système de participation budgétaire est performant et vice versa.

2.2.2- Les variables indépendantes (les facteurs de contingence)

2.2.2.1- La taille (TAIL) : Pour mesurer la taille des entreprises, trois types d'indicateurs ou paramètres sont généralement utilisés: le capital social, le chiffre d'affaires ou le nombre de

salariés employés par l'entreprise. Dans le cadre de la présente étude, nous allons retenir le troisième indicateur pour des raisons de disponibilité de l'information concernant les effectifs.

2.2.2.2- La stratégie (STRA) : Pour opérationnaliser la stratégie dans cette recherche, nous avons choisi la typologie proposée par Miles & Snow en 1978⁵⁴. Cette typologie distingue entre 4 comportements stratégiques : « les prospecteurs » qui luttent par l'innovation ; « les défenseurs » qui sont des entreprises championnes dans leurs secteurs et veillent à maintenir leur domaine d'excellence par le biais des coûts bas ; « les analystes » qui sont un hybride des deux précédents et « les réacteurs » qui suivent et copient sans vision stratégique claire.

Sept items sont constitués pour l'identification des comportements stratégiques des entreprises étudiées. Chaque item est composé de deux stratégies opposées (défenderesses vs. Prospective). Ces items sont les suivants (voir tableau 1)⁵⁵.

Le répondant était amené à identifier sur une échelle de Lickert à six points (allant de 0 à 5) le chiffre correspondant le plus fidèlement à l'orientation stratégique de l'entreprise. Plus le résultat global est élevé, plus le caractère proactif de l'organisation est prééminent et vice versa.

2.2.2.3- La décentralisation de la structure organisationnelle (DECN) : Nous avons mesuré le degré de décentralisation organisationnelle par le biais de l'évaluation de la décentralisation du système de prise de décision qui peut être déclinée selon deux dimensions (Kalika, 1987)⁵⁶ : la décentralisation verticale et la décentralisation horizontale.

La décentralisation verticale permet de localiser le niveau auquel se prennent les décisions. Le degré de la décentralisation verticale est mesuré en demandant de préciser le niveau hiérarchique auquel se prennent cinq types de décisions : « recrutement/licenciement » ; « lancement d'un nouveau produit » ; « choix des fournisseurs/clients » ; « fixation des prix de vente » et « réorganisation des opérations opérationnelles ». Par la suite, une cote est affectée à chaque niveau hiérarchique : « 1 : la direction générale et plus », « 2 : les responsables fonctionnels » et « 3 : les responsables opérationnels ». Plus le score global est élevé, plus la décentralisation verticale est forte et inversement.

La décentralisation horizontale se rapporte à la participation des différents responsables de l'entreprise à la prise de décision. Une échelle de Lickert à cinq points permet aux répondants d'indiquer dans quelle mesure ils sont d'accord (allant de « 1 : pas du tout d'accord » à « 5 : tout à fait d'accord) avec chacune des affirmations suivantes⁵⁷ : « vous participez à la prise de toutes les décisions, y compris les décisions mineures, car vous considérez que tout doit être contrôlé », « vous ne prenez de décisions importantes qu'après avoir consulté vos collaborateurs », « vos collaborateurs vous consultent toujours avant la mise en application des décisions qu'ils prennent » et « vous laissez vos collaborateurs prendre seuls les décisions qui relèvent de leur domaine de responsabilités ». Un score élevé sur l'ensemble des échelles indique que le degré de décentralisation horizontale de la prise de décision est élevé et vice versa.

Au final, le degré de décentralisation structurelle est déterminé en agrégeant les scores obtenus sur l'ensemble des échelles mesurant le degré de décentralisation verticale et horizontale de la prise de décision. Un score global faible représente une structure plutôt centralisée, alors qu'un score élevé matérialise une structure plutôt décentralisée.

2.2.2.4- L'incertitude environnementale (INCR) : Pour évaluer l'incertitude environnementale dans laquelle évoluent les entreprises étudiées, il a été demandé aux répondants d'exprimer leur degré d'accord sur différents items mesurés sur une échelle à supports sémantiques à cinq points. Ces items sont les suivants : « dynamisme de l'environnement économique » ; « dynamisme de l'environnement technologique » ; « prévisibilité de l'activité des concurrents sur le marché » ; « prévisibilité des goûts et des préférences des clients » et « révision des politiques marketings ».

Pour les deux premiers items, le répondant avait le choix entre 5 réponses (allant de « 1 : très stable » à « 5 : très dynamique »). Pour les items n°3 et n°4, il y avait aussi 5 réponses (allant de « 1 : facilement prévisible » à « 5 : totalement imprévisible »). Enfin pour le dernier item, le répondant avait également 5 choix de réponses (allant de « 1 : très rarement » à « 5 : très souvent »). Plus le score global est élevé, plus l'environnement est incertain et dynamique et vice versa.

3- Résultats et discussion

Dans un premier temps, nous présentons les résultats relatifs à la diversité des pratiques relatives à la participation budgétaire ainsi que son explication (3.1). Dans un second temps, nous mettons en évidence la performance de la participation budgétaire en fonction de sa diversité (3.2).

3.1- Essai d'explication de la diversité des pratiques relatives à la participation budgétaire

Pour montrer la diversité des pratiques relatives à la participation budgétaire dans les entreprises enquêtées, nous avons utilisé l'analyse classificatoire. Elle permet de regrouper les pratiques similaires. Elle nécessite de choisir un algorithme de classification, c'est-à-dire de savoir la procédure adéquate pour regrouper convenablement des objets distincts dans des classes. Dans cette recherche, notre partition a été réalisée par la classification hiérarchique. Le critère d'agrégation que nous avons choisi est l'algorithme de Ward qui a pour but de minimiser la variance interne de chaque classe et maximiser la variance entre classes. Les résultats de nos analyses peuvent se présenter ainsi (voir tableau 2 et graphe 1).

Dans le groupe 1, on trouve les entreprises qui adoptent un processus budgétaire fortement participatif (PART forte). Il contient plus de 16% de l'échantillon. Le groupe 2 se caractérise par une participation budgétaire moyenne. Ce style budgétaire est adopté par plus de 37% des entreprises enquêtées. Dans le groupe 3, le processus budgétaire est non participatif (PART faible). Il est adopté par 46,8% de l'échantillon.

Pour expliquer cette diversité, nous avons choisi quatre facteurs de contingence. Le tableau ci-après (voir tableau 3) résume les principaux résultats relatifs à la corrélation linéaire de Pearson entre la variables relative à la participation budgétaire et celles qui concernent les facteurs de contingence.

La taille (TAIL) n'a pas un effet significatif sur la participation budgétaire (PART). La corrélation entre ces deux variables est non significative. L'hypothèse H1 n'est pas donc validée par nos analyses. Ce résultat se retrouve également entre la PART et la décentralisation organisationnelle, ce qui rejette l'hypothèse H3. Par contre, les corrélations entre la PART et la STRA ($r=0,25$; $p=0,048$) d'une part et entre la PARB et l'INCR ($r=0,293$; $p=0,021$) d'autre part sont positives et significatives. Donc, l'hypothèse H2 et l'hypothèse H4 sont validées. En bref, la construction budgétaire est plus participative chez les entreprises prospectrices et les entreprises évoluant dans un environnement incertain. Ce type de participation permet de faire face à ce type d'environnement auquel affrontent généralement les entreprises prospectrices.

3.2- Performance de la participation budgétaire : Le tableau 4 et le graphe 2 ci-après résument les moyennes relatives à la performance, et ses trois dimensions, de la participation budgétaire en fonction de sa diversité.

Les résultats de nos analyses montrent que les processus budgétaires les plus participatifs sont les plus performants. Les entreprises étudiées ont intérêt, pour améliorer leur performance, à miser sur une participation budgétaire forte. Pour confirmer ou infirmer statistiquement ce résultat, nous allons utiliser la corrélation linéaire de Pearson. Le tableau 5 résume les résultats de cette corrélation linéaire.

La PART est positivement et significativement corrélée avec la performance ($r=0,389$; $p<1\%$) et ses trois dimensions. Nous pouvons donc confirmer l'hypothèse H5 « La performance globale des entreprises est d'autant plus élevée que le processus budgétaire est participatif ». En bref, pour améliorer leur performance, les entreprises enquêtées ont intérêt à adopter des processus budgétaires participatifs.

Conclusion : cette recherche, réalisée auprès d'un échantillon de 62 entreprises installées au Maroc, montre que :

- 16,1% des entreprises enquêtées adoptent un processus budgétaire participatif, 37,1% une participation budgétaire moyenne et 46,8% un processus budgétaire non participatif ;
- un processus budgétaire participatif est adopté davantage par les entreprises prospectrices et celles qui évoluent dans un environnement incertain ; et
- un processus budgétaire participatif entraîne une meilleure performance pour les entreprises qui l'ont adopté.

Les résultats obtenus doivent être interprétés avec prudence au vu des limites de notre recherche. Deux grandes limites d'ordre méthodologiques doivent être soulignées : la taille modeste de l'échantillon et le recours à une approche perceptuelle pour collecter les données. On peut avoir un décalage important entre les discours et les pratiques effectives.

Annexes :

Tableau 1. Items relatifs à l'identification de la stratégie poursuivie

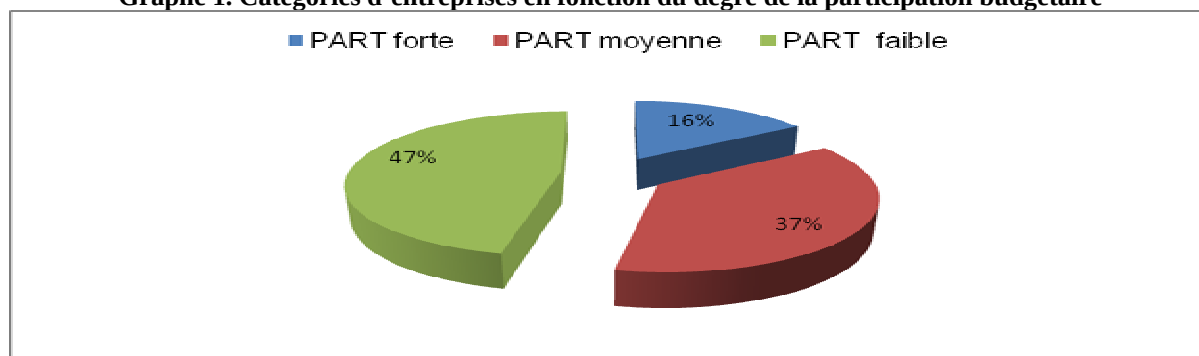
Stratégies défenderesses Stratégies prospectrices		
L'entreprise met l'accent sur la standardisation des produits afin de réaliser des effets d'échelles et d'expériences.	0.....1.....2.....3.....4.....5	L'entreprise met l'accent sur la différenciation des produits afin de satisfaire une plus large clientèle.
La croissance est réalisée essentiellement par extension des produits actuels aux clients actuels	0.....1.....2.....3.....4.....5	La croissance est réalisée essentiellement par développement de nouveaux produits à de nouveaux clients
Dans l'entreprise, on a le souci de la protection d'une ligne de produits stables dans le cadre de marchés clairement définis.	0.....1.....2.....3.....4.....5	Dans l'entreprise, on a le souci de repérer et de satisfaire de nouveaux clients avec de nouveaux produits.
Dans l'entreprise, la préoccupation principale est de maintenir les produits ou services actuels	0.....1.....2.....3.....4.....5	Dans l'entreprise, la préoccupation principale est le développement de nouveaux produits ou services.
Dans l'entreprise, la préférence est marquée pour les investissements non risqués et les retours sur investissement modérés	0.....1.....2.....3.....4.....5	Dans l'entreprise, la préférence est marquée pour les investissements risqués et les retours sur investissement élevés.
La stratégie consiste à attendre et faire en fonction de la concurrence.	0.....1.....2.....3.....4.....5	La stratégie consiste à avoir l'initiative de l'action.
L'entreprise est rarement la première à introduire de nouveaux processus de production.	0.....1.....2.....3.....4.....5	L'entreprise est souvent la première à introduire de nouveaux processus de production.

Source : Mouline J.P. (2000)

Tableau 2. Les principales catégories de styles relatifs à la participation budgétaire

Groupe	Caractéristiques	Moyenne du groupe	Moyenne générale	% d'entreprises
GROUPE 1	Participation budgétaire forte	14,60	11,21	16,1%
GROUPE 2	Participation budgétaire moyenne	12,17		37,1%
GROUPE 3	Participation budgétaire faible	09,28		46,8%
Total				100%

Source : notre enquête

Graph 1. Catégories d'entreprises en fonction du degré de la participation budgétaire

Source : notre enquête

Tableau 3. Corrélation de Pearson entre la variable relative à la participation budgétaire et les facteurs de contingence

	TAIL	STRA	DECN	INCR
PART	0,173 (NS)	0,253 (p=048)	0,101 (NS)	0,293 (p=0,021)

NS : Non Significatif

Tableau 4. Moyennes relatives de la performance, et ses trois dimensions, de la participation budgétaire

	PART très forte	PART moyenne	PART faible
COMP	3,80	3,78	3,28
RENT	3,60	3,65	3,28
PROD	3,80	3,65	3,34
PERF	11,20	11,09	9,90

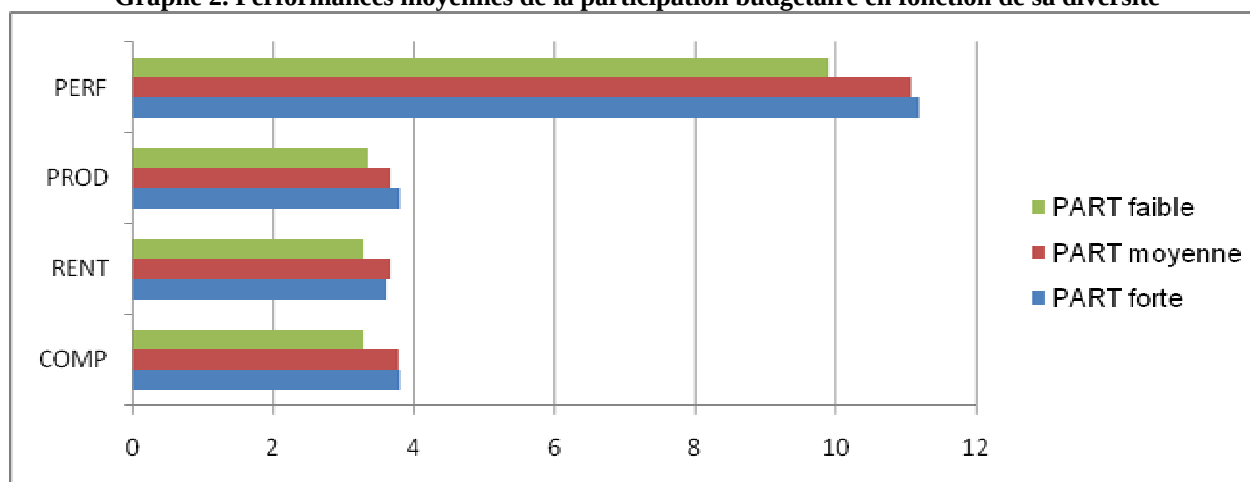
Graph 2. Performances moyennes de la participation budgétaire en fonction de sa diversité

Tableau 5. Corrélation linéaire de Pearson entre la PART et sa performance

N=62	COMP	RENT	PROD	PERF
PART	0,397*	0,319**	0,319**	0,389*

* Significatif au seuil de 1% ** Significatif au seuil de 5%

Références :

- ¹ L'étude empirique de cette recherche a été réalisée dans le cadre d'une thèse de doctorat à la faculté de Rabat-Agdal au Maroc. À cet égard, nous remercions le professeur ELKETTANI O. et le professeur SBIHI M.R. pour leur encadrement et leur soutien.
- 2- Jordan H. (1998), Planification et contrôle de gestion en France en 1998, Cahier de recherche HEC.
- 3 - Bouquin H. (2006), Le contrôle de gestion : contrôle de gestion, contrôle d'entreprise et gouvernance, Paris : Presses Universitaires de France, 7^{ème} édition.
- 4 - Shields J.F. et Shields M.D. (1998), Antecedents of participative budgeting, *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 23, n°1, p. 49-76.
- 5 - Shields J.F. et Shields M.D. (1998), op. Cit.
- 6 - Dunk A. S. (1993), The Effect of Budgetary Emphasis and Information Asymmetry on The Relation between Budgetary Participation and Slack, *The Accounting Review*, Vol. 68, p. 400-410.
- 7 - Shields J.F. et Shields M.D. (1998), op. Cit.
- 8 - Kenis I. (1979), Effects of budgetary goal characteristics on managerial attitudes and performance, *The Accounting Review*, Vol. 54, n° 4, October, p. 707-721.
- 9 - Mintzberg H. (1994), Grandeur et décadence de la planification stratégique, éd. Dunod.
- 10 - Sponem S. (2002), L'explication de la diversité des pratiques budgétaires : une approche contingente, Actes du 23^{ème} Congrès de l'Association Française de Comptabilité, Toulouse, Mai.
- 11 - Donaldson L. (1996), The normal science of structural contingency theory, in *Handbook of organizational theory*, ed. Clegg S.R., Hardy C. & Nord W.R., p.57-76.
- 12 - Covalleski M.A., Dirsmith M.W., Samuel S. (1996), Managerial accounting research: the contributions of organizational and sociological theories, *Journal of Management Accounting Research*, 8, p. 1-35.
- 13 - Pariente P. (1999), Les approches contingentes en contrôle de gestion, in *Faire de la recherche en contrôle de gestion*, coord. Dupuy, J., Vuibert, Fnege.
- 14 - Chiapello E. (1996), Les typologies des modes de contrôle et leurs facteurs de contingence : un essai d'organisation de la littérature, *Comptabilité, Contrôle, Audit*, tome 2, Vol. 2, septembre, p. 51-74.
- 15 - Fisher J.G. (1998), Contingency theory, management control systems and firm outcomes: past results and future directions, *Behavioural Research in Accounting*, 10, Supplement, p. 47-64.
- 16 - Dupuy Y. (1999), Vingt ans de recherche française sur le contrôle comptable des performances, *Comptabilité, Contrôle, Audit*, Les vingt ans de l'AFC, mai, p. 35-44.
- 17 - 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*, 2-3, p. 127-163.
- 18 - Chapman C.S. (1997), Reflections on a contingent view of accounting, *Accounting, Organizations and Society*, 22, p. 189 – 205.
- 19 - Kalika M. (1986), Structures d'entreprises, *Économica*
- 20 - Chenhall R.H. (2003), op. Cit.
- 21 - Kalika M. (1987), Structures d'entreprises, réalités, déterminants, performances, *Economica*.
- 22 - Jorissen A., Devinck S. et A.Vanstraelen (1997), Planning and control: are these necessary tools for success? Empirical results of survey and case research on small and medium-sized enterprises compared with research on large enterprises, Congrès de l'IAAER, Paris.
- 23 - Bescos P-L., Cauvin E., Langevin P., et Mendoza C. (2004), Critiques du budget : une approche contingente, *Comptabilité, Contrôle, Audit*, Tome 10, Vol. 1, juin, p. 165-185.
- 24 - Merchant K. (1981), The design of the corporate budgeting system: influences on managerial behavior and performance, *The Accounting Review*, 4, p. 813-829.
- 25 - Merchant K. (1984), Influences on departmental budgeting: an empirical examination of a contingency model, *Accounting, Organizations and Society*, 9, 4, p. 291-307.
- 26 - Bouquin H. (1999), Contrôle et stratégie, in B. Collasse (coord.), *Encyclopédie de Comptabilité Contrôle Audit*, *Economica*.
- 27 - Simons R. (1987), Accounting control systems and business strategy: an empirical analysis, *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 12, p. 357-374.
- 28 - Bouquin H. (1999), op. cit.
- 29 - Langfield-Smith K. (1997), Management control systems and strategy: a critical review, *Accounting, Organizations and Society*, Vol.22, n°2, p. 207-232.

- 30 - Simons R. (1990), The role of management control systems in creating competitive advantage: new perspectives, *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 15, n°1/2, p. 127-143.
- 31 - Sponem S. (2002), op. cit.
- 32 - Chenhall R.H. (2003), op. Cit.
- 33 - Chapman C.S. (1997), op. cit.
- 34 - Bruns W. J., Waterhouse J.H. (1975), Budgetary control and organization structure, *Journal of accounting research*, Vol.13, n°2, autumn, p. 177-203.
- 35 - Merchant K. (1981), op. cit.
- 36 - Sponem S. (2002), op. cit.
- 37 - Chapman C.S. (1997), op. cit.
- 38 - Fisher J.G. (1998), op.cit.
- 39 - Hartmann F. (2000), The appropriateness of RAPM: towards the further development of theory, *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 25, n°4-5, p. 451-482.
- 40 - Ezzamel M. (1990), The impact of environmental uncertainty, managerial autonomy and size on budget characteristics, *Management Accounting Research*, 1, p. 181-197.
- 41 - Govindarajan V. (1986), Impact of Participation in the Budgetary Process on Managerial Attitudes and Performance: Universalistic and Contingency Perspectives, *Decision Sciences*, Vol. 17, p. 496-516.
- 42 - Sponem S. (2002), op. cit.
- 43 - Argyris C. (1952), The impact of budgets on people, New York: School of Business and Public Administration, Cornell University.
- 44 - Hofstede G. (1967), The game of budget control, London, Tavistock. (Traduction française: Contrôle budgétaire, les règles du jeu, Paris, éd. Hommes et Techniques, 1977).
- 45 - Nouri H. et Parker R. J. (1998), The relationship between budget participation and job performance: the role of budget adequacy and organizational commitment, *Accounting, Organizations and Society*, Vol.23, n°5/6, p.467-483
- 46 - Argyris C. (1952), op. cit.
- 47 - Merchant K. (1981), op. cit.
- 48 - Brownell P. (1982), The role of accounting data in performance evaluation, budgetary participation, and organizational effectiveness, *Journal of Accounting Research*, Vol. 20, n° 1, Spring, p. 12-27.
- 49 - Stedry A.C. (1960), Budget control and cost behavior, Prentice-Hall, Englewood Cliffs, N.J.
- 50 - Milani K. (1975), The relationship of participation in budget-setting to industrial supervisor performance and attitudes: a field study, *The Accounting Review*, Vol. 50, n° 2, April, p. 274-284.
- 51 - Kenis I. (1979), op. Cit.
- 52 - Elkhoul. B.G. et Wallin. J. (2002), Is the annual budget really dead? *The European Accounting Review*, Vol.9, n°4, p. 519-539.
- 53 - Nouri H. et Parker R. J. (1998), op. cit.
- 54 - Miles R.E., Snow C.C. (1978), *Organizational Strategy, Structure and Process*, McGraw Hill, New York.
- 55 - Ces items sont fortement inspirés de Mouline J.P. (2000), La PME familiale française et son orientation stratégique: une étude exploratoire, Cahier de recherche n° 2000-01, GREFIGE, Université Nancy 2;
- 56 - Kalika M. (1987), op. cit.
- 57 - Ces items sont largement inspirés de Germain C. (2004), La contingence des systèmes de mesure de la performance : les résultats d'une recherche empirique sur le secteur des PME, *Revue Finance Contrôle Stratégie*, Vol.7, mars, p.33-52.