

## Pratiques budgétaires des PME libanaises : déterminants et perspectives

*Dr. Michel BOUZEID*

### ملخص

تعتبر الموازنة أداة مهمة للإدارة التقديرية والتي تترجم بمصطلحات نقدية . وأوضحت الموازنة في السنوات الأخيرة موضوعاً للعديد من الدراسات المتعكسة والمثيرة للجدل، إذ أن الممارسات والإجراءات المتعلقة بالموازنة أودت ببعض الكتاب لإعلان تراجع أهمية الموازنة بينما دافع كتاب آخرون عن إستمرار أهمية الموازنة كأداة لا غنى عنها في الإدارة وفي تحسين الأداء. لذا ركزنا اهتمامنا في هذا البحث على المؤسسات الصغيرة والمتوسطة الحجم في لبنان وإجراءات إعداد الموازنة فيها لتسليط الضوء على محددات و آفاق الإدارة التقديرية إذ لم يتطرق أحد لدراستها على حد علمنا. ولتحقيق هذا الهدف قمنا في البداية بعمليات إستطلاع أولي هي كناية عن دراسة ميدانية استكشافية اتبعناها بدراسة ميدانين تأكيدية نوعية عن طريق استبيان شمل عينة من المسؤولين في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في لبنان. وبنتيجة ذلك تمكنا من التأكيد على أن المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في لبنان لا تعتبر الموازنة أداة أساسية في الإدارة ولا تسعى إلى إضفاء الطابع الرسمي على إجراءات إعداد الموازنة.

الكلمات الأساسية: الموازنة - الرقابة - الإدارة - حسن الأداء المؤسسات الصغيرة والمتوسطة.

### **Résumé :**

Le budget, outil de gestion prévisionnelle exprimée en termes monétaires, a donné lieu à une littérature abondante et controversée. Ainsi, les diverses pratiques et méthodes budgétaires ont conduit certains auteurs à annoncer le déclin de cet instrument, alors que d'autres auteurs ont défendu son utilité comme étant un outil indispensable de gestion et

de performance. Dans ce sens, nous avons porté notre attention sur les PME libanaises qui, à notre connaissance, n'ont pas fait l'objet d'études en matière de pratiques budgétaires. Pour mettre en évidence les déterminants et les perspectives de la gestion prévisionnelle et expliquer les différentes pratiques budgétaires des PME libanaises, nous avons mené une étude à deux niveaux empiriques : au cours du premier, nous avons mené une enquête préliminaire (exploratoire) qualitative qui a servi à légitimer notre approche ; puis, nous avons mené une étude empirique confirmatoire et quantitative en administrant un questionnaire auprès d'un échantillon de responsables de PME libanaises. Ainsi, nous avons pu annoncer que les PME libanaises ne considèrent pas le budget comme un outil de management et ne cherchent pas à formaliser le processus budgétaire.

**Mots clés** : Budget-contrôle-performance-PME.

## Introduction

Le budget, outil essentiel du contrôle de gestion, se présente comme « un plan pour l'année à venir généralement exprimé en termes monétaires » (Anthony, 1988 :91). Derrière cette perception monétaire du budget, qui « est la manière la plus pratique d'exprimer l'ampleur des inputs et des outputs prévus » (Anthony, 1988 : 94), se rassemblent diverses pratiques et méthodes budgétaires qui ont donné lieu à une littérature abondante et controversée.

Certains travaux se sont attachés à annoncer le déclin de cet instrument qu'est le budget, alors que d'autres travaux se sont consacrés à le défendre ou à étudier le contrôle budgétaire, c'est-à-dire l'utilisation et le suivi des prévisions budgétaires. D'autres travaux se sont intéressés aux conséquences du contrôle budgétaire mais, rares sont les recherches qui ont porté sur l'explication des pratiques budgétaires et qui ont relevé des éléments qui permettent d'appréhender la diversité des pratiques budgétaires (Hartmann : 2000 : 451-482).

Nous poursuivons dans cette voie en portant notre attention sur les PME libanaises qui forment le noyau dur de l'activité économique au Liban (Administration Centrale de la Statistique au Liban, 2004). A notre connaissance, les PME libanaises n'ont pas fait l'objet d'études en

matière de pratiques budgétaires, ainsi, nous portons notre attention sur cette composante de l'économie que nous considérons fructueuse à explorer pour en faire émerger une partie de ses spécificités.

L'objectif de notre étude se consacre à établir une typologie des pratiques budgétaires des PME libanaises pour expliquer leurs similitudes et leurs diversités d'une part, et d'autres part, mettre en évidence les déterminants d'un modèle de procédures budgétaires. A priori, nous cherchons à répondre à la question suivante : *Quels sont les déterminants des pratiques budgétaires des PME libanaises et quelles sont les perspectives qui permettent de contribuer à développer la performance de ces PME ?* Pour tester le cadre conceptuel de notre étude, nous avons pris appui sur une enquête menée auprès de responsables (managers) de PME.

Cette étude présente, dans une première section, une synthèse de la littérature ayant trait aux pratiques budgétaires. Dans une deuxième section, nous présentons la méthodologie et l'essentiel des résultats de l'étude empirique menée auprès d'un échantillon de responsables de PME.

## **1. Les concepts et les pratiques budgétaires : revue de la littérature**

Le budget constitue, depuis plus d'un demi-siècle, le centre d'intérêt des recherches en contrôle de gestion. Notre objectif étant d'appréhender les pratiques budgétaires dans les entreprises, il nous semble indispensable, dans un premier temps, de les exposer. Ainsi, nous serions amenés à coordonner les concepts qui vont nous permettre d'identifier les pratiques budgétaires dans les entreprises.

En s'appuyant sur les propos de Covaleski et al. (2003 : 3-49), il serait intéressant de regrouper dans cette section les diverses approches du budget en trois catégories (Sponem, 2004 : 22-72) : l'approche behavioriste (1.1), l'approche managériale (1.2), l'approche quantitative et exploratoire (1.3).

### ***1.1 L'approche behavioriste du budget***

Cette approche s'est appuyée sur la littérature des années 1930 qui focalisait sur les « relations humaines ». Elle se présente « comme un antidote aux conditions inhumaines de travail dans les usines américaines et européennes dans la première moitié du vingtième siècle » qui ont été développées avec le taylorisme (MacIntosh, 1994 : 209). Cette théorie des relations humaines a rétabli « l'individu, l'homme, au centre de l'organisation » (Rojot, 2003 : 77). Cette perception trouve son origine dans l'étude menée de 1927 à 1932 dans l'usine Hawthorne de la Western Electric où il a été démontré que le salarié cherche dans l'entreprise non seulement des besoins économiques mais cherche aussi à satisfaire certains besoins sociaux.

Dans ce sens, des critiques behavioristes ont été formulées à l'encontre du budget suite à une étude de la National Industrial Conference Board. Les débats indiquaient qu'un budget « prescrit et infligé » risquait de faire « autant de mal que de bien » et entraînerait une insatisfaction des managers. Cette étude recommandait aux managers de préparer les budgets avant de les soumettre aux dirigeants en soulignant que « la participation au processus budgétaire pouvait remédier à certaines insatisfactions liées au budget » (MacIntosh, 1994 : 211).

Ces propos ont été repris et confirmés ultérieurement par plusieurs études. Ces diverses études dont nous présentons les principales, ont affronté le budget au comportement des managers, à la performance, à la participation et aux objectifs.

#### **A - Budget et comportement**

Les travaux d'Argyris au début des années cinquante et ceux d'Hofstede dans les années soixante constituent les bases sur lesquelles s'est fondée l'école des relations humaines sur le budget. L'étude d'Argyris a pour objectif « d'examiner les problèmes et de soulever des questions concernant les effets des budgets sur les superviseurs en ce qui concerne les relations humaines » (Argyris, 1952 : 3).

Dans sa recherche Argyris (1952 : 2-3) cherchait à répondre aux questions suivantes : Comment les financiers voient-ils leur travail ?

Quels sont les problèmes relationnels entre les financiers et les opérationnels ? Quels sont les problèmes qu'ils ne perçoivent pas ? De la même façon, comment les responsables d'usine voient-ils leur travail ? Quels sont les problèmes qu'ils ne perçoivent pas ? Quelles sont les similarités et les différences qui existent entre les gens d'usine et les financiers dans le regard porté sur les valeurs, les attitudes et les sentiments à l'égard du budget ?

Pour trouver des réponses à ces questions, une recherche a été menée dans quatre usines dans lesquelles les budgets opérationnels « évaluent les superviseurs de la production de façon continue » (Argyris, 1952 : 3).

Argyris annonce par la suite que le processus d'élaboration du budget est similaire dans les quatre entreprises. Les coûts des centres sont déterminés par les contrôleurs de gestion et les managers puis négociés et signés par les dirigeants des usines qui se chargent de les mettre en œuvre.

A ce niveau, Argyris précise que « le processus de préparation des budgets des coûts de production est presque identique dans les quatre firmes. Le processus commence par une réunion qui regroupe le contrôleur de gestion, son assistant et un groupe de top managers qui vont déterminer les objectifs globaux de l'entreprise pour l'année à venir. Les contrôleurs de gestion déclinent donc les objectifs financiers en sous-objectifs destinés aux départements. Ce budget initial est transmis à tous les responsables à qui il est demandé de le regarder avec grande attention et d'y apporter toutes les modifications souhaitées. Une fois les modifications budgétaires sont bien identifiées par les responsables, une réunion a lieu avec le contrôleur de gestion et ses équipes. Chacune des parties vient à la réunion munies d'arguments et de prétextes préparés à l'avance et, une fois les désaccords résolus, les parties signent la nouvelle proposition budgétaire, les responsables regagnent leurs bureaux et attendent leur nouveau budget en souhaitant pouvoir le faire admettre par les membres de leurs équipes » (Argyris, 1952 : 24).

Les résultats de la recherche menée par Argyris font émerger diverses critiques à l'encontre du budget et de ses impacts sur les tâches accomplies par les opérationnels. Dans ce sens, le budget apparaît

comme étant un outil qui formule des résultats sans avoir le souci d'indiquer les causes qui ont empêché l'atteinte des objectifs. De même, le budget fait référence aux actions et performance du passé ou bien se préoccupe de la performance à venir alors que les opérationnels dans l'entreprise s'intéressent aux processus au quotidien. Le budget est qualifié de moyen de pression qui développe l'hostilité, la méfiance et l'isolement dans des groupes pour lutter contre la pression. Le budget « prend le futur en otage pour pouvoir améliorer l'efficacité dans l'immédiat » (Argyris, 1952 : 3). Pour Argyris, les opérationnels peuvent se retrouver face à un sentiment d'échec car le budget est utilisé par leurs supérieurs comme moyen de pouvoir pour détecter leurs défaillances.

Argyris annonce que « Les budgets [...] sont des symboles qui représentent un élément quelconque qui provoque la peur, la rancœur, l'hostilité et l'agressivité de la part des employés vis-à-vis de l'organisation et entraîne une réduction de la production » (Argyris, 1952 : 10).

Suite à ces critiques, Argyris suggère de faire participer les opérationnels à l'élaboration du budget et à la fixation des objectifs afin de pouvoir réduire les conséquences néfastes du budget. Pour y parvenir, il propose de tenir compte de la formation des opérationnels et d'initier les financiers aux aspects des relations humaines dans l'entreprise.

Anthony (1960 : 68) critique les résultats obtenus par Argyris car ils sont obtenus suite à l'étude d'un échantillon d'entreprises qui « utilisent le budget de l'ancienne école où le budget est décidé par le top-management sans aucune participation des opérationnels. Donc, il n'est pas étonnant que le budget n'aboutisse pas à de bons résultats ».

Pour Briers et Hirst (1990 : 376), cette recherche est une étude fondamentale car « riche en contenu empirique et théorique ». De son côté, Hofstede considère que « les recherches effectuées par Argyris, ont soulevé un intérêt général et peuvent être considérées comme l'équivalent des études de Hawthorne pour le processus budgétaire » (Hofstede, 1967 : 37). A son tour, MacIntosh annonce que l'étude d'Argyris est « à l'origine des travaux ultérieurs sur l'impact des systèmes de la comptabilité de gestion sur les relations humaines des managers et des employés » (MacIntosh, 1994 : 212-213). Sur un autre

plan, les constats et propositions d'Argyris ont guidé et organisé la recherche sur le budget dans le cadre de la psychologie sociale, de la sociologie et la contingence et de l'économie (Covaleski et al, 2003 : 3-49).

Quinze ans plus tard, une étude qui s'inscrit dans la logique behavioriste a été publiée par Hofstede. Dans cette étude, Hofstede se fixe comme objectif la « recherche des relations entre les entrées et les sorties du système budgétaire et leur explication en fonction des différentes disciplines, principalement, la comptabilité, la psychologie et la théorie de l'organisation » (Hofstede, 1967 : 37).

Pour Hofstede, l'existence du budget n'est pas à remettre en cause et à ce niveau il précise que « une méthode formelle de contrôle de gestion pour les entreprises [...] est indispensable. La question n'est pas de savoir si l'on va ou non utiliser le contrôle budgétaire, mais plutôt comment s'en servir de la meilleure manière possible » (Hofstede, 1967 : 85). Hofstede annonce que sa recherche sur le budget s'inscrit dans le choix à faire entre l'autonomie et le contrôle qui forment deux « notions qui ne sont ni totalement opposées ni totalement concordantes ». Il ajoute que le contrôle est « indispensable à l'efficacité de l'entreprise » alors que l'autonomie est la « conséquence des idéaux démocratiques ». De ce fait, il explique qu'une position optimale entre ces deux extrêmes est une nécessité et que « ce que nous appelons optimal ressort du domaine de l'idéologie. Les chefs ne sauraient échapper à la nécessité de faire des choix idéologiques » (Hofstede, 1967 : 15).

Les fondements théoriques d'Hofstede émanent de la théorie de Maslow. Dans une logique behavioriste, Hofstede considère que la motivation des managers est indispensable pour l'efficacité de l'entreprise. Ainsi, le budget peut avoir des caractéristiques (effets) positives et négatives sur la motivation à travers les besoins de sécurité, d'affiliation, d'estime des autres, d'accomplissement et d'autonomie (Hofstede, 1967 : 57-59).

Dans son étude menée en 1964 et 1965 dans six usines aux Pays-Bas, Hofstede considère le budget comme étant un système ayant des entrées et des sorties. Par sorties, il néglige les sorties comptables et fait référence à la « contribution aux buts finaux de l'organisation »

(Hofstede, 1967 : 99) qui se concrétise par la motivation et la satisfaction des managers. Par entrées, il se réfère à l'élaboration des objectifs budgétaires, à la participation des opérationnels à la détermination des objectifs budgétaires qui est une variable ayant un impact direct sur la motivation, à l'apport des fonctionnels (contrôleurs de gestion), au comportement du supérieur du responsable du budget (suivi et discussion des résultats...) sachant que pour Hofstede, « c'est le supérieur du responsable d'un budget qui occupe la position-clef pour motiver ce dernier à atteindre le budget » (Hofstede, 1967 : 188). De même, le budget est un système ouvert qui se rattache à des spécificités externes propres à la technologie (structure des coûts) et aux personnes responsables du budget (âge, formation, expérience, personnalité, origine socioculturelle).

Les résultats de l'étude effectuée par Hofstede tiennent à deux points : le niveau de difficulté des objectifs et la participation. L'impact du niveau de difficulté des objectifs se concrétise par un effet positif sur la motivation. De même, les objectifs budgétaires deviennent des aspirations personnelles et facteur d'amélioration de la performance (Hofstede, 1967 : 119).

Sur un autre plan, Hofstede confirme qu'un fort degré de participation à l'établissement du budget conduit à une motivation plus grande pour atteindre les objectifs budgétaires (Hofstede, 1967 : 136). Hofstede soulève aussi l'importance de la participation des managers au processus budgétaire : « Notre recherche et la recherche de Simon s'accordent à souligner le rôle décisif de la communication personnelle dans le processus d'utilisation des chiffres rapportés. La seule différence étant que, là où la recherche de Simon ne mentionne que la communication entre service fonctionnel et service opérationnel, les données présentées indiquent que la communication entre supérieur et subordonné à l'intérieur de l'organisation [...] semble être au moins aussi importante qu'une bonne utilisation des chiffres » (Hofstede, 1967 : 150). Il précise aussi que « l'appréciation [...] basée sur les résultats budgétaires et donc la DPO [direction par objectifs] en général, ne semble pas pouvoir conduire à l'effet prétendu et largement désiré sur la pertinence budgétaire. [...] L'utilisation des résultats budgétaires pour l'appréciation de la performance nécessite une atmosphère où la communication est



facile et permet d'apprécier les efforts - le point de vue du subordonné - à partir des résultats - le point de vue de l'entreprise » (Hofstede, 1967 : 193-194).

Par ces résultats, Hofstede présente le budget comme une technique dont les conséquences dépendent d'une part des informations opérationnelles et financières utilisées et d'autre part, dépendent des négociations entreprises pour évaluer ou discuter la performance et la répartition des tâches du processus budgétaire entre les fonctionnels et les opérationnels dans l'entreprise.

Suite à ces études fondatrices, d'autres recherches se sont succédées et dont la plupart se sont concentrées sur le processus budgétaire.

### **B - Budget et performance**

L'impact des informations comptables sur l'évaluation de la performance des managers a conduit à prendre en considération le contexte organisationnel dans lequel opère la comptabilité. Les réflexions à ce niveau se sont développées ce qui a donné naissance au courant de recherche le RAPM (Reliance on Accounting, Performance Measures) dont le travail d'Hopwood (1972 : 156-182) est le fondateur.

Hopwood a montré, suite à une étude statistique, que le style d'utilisation des informations comptables exerce un impact sur le comportement des managers. Ainsi, il distingue trois styles de management (Hopwood, 1972 : 160) :

- le management sous contrainte du budget (budget constrained style of evaluation), où l'évaluation se fait sur la base d'atteinte des objectifs budgétaires,
- le management à long terme du profit (profit conscious style of evaluation), où la performance est mesurée par l'accroissement de l'efficacité à long terme,
- le management sans comptabilité (nonaccounting style of evaluation), où la comptabilité occupe une place faible dans l'évaluation des managers.

Hopwood constate que les managers qui exercent avec le style d'évaluation « budget constrained style of evaluation » subissent une

tension plus forte que ceux qui sont évalués sur la base du style « profit conscious style of evaluation » ou « nonaccounting style of evaluation ». Ainsi, il recommande le style orienté « profit conscious style of evaluation » qui se base sur la comptabilité avec prudence et utilise d'autres données dans l'évaluation.

Otley (1978 : 122-149) reprend les travaux d'Hopwood et parvient à des résultats opposés. Il montre que les managers qui exercent avec le style « budget constrained style of evaluation » ont plus de chance d'atteindre leurs objectifs.

Ce courant de recherche, le RAPM, a permis le développement d'une pensée théorique mais, des difficultés risquent de s'opposer aux chercheurs qui s'inscrivent dans cette nouvelle voie de recherche (Lefrancq, 2004 : 297-315).

### **C - Budget et participation**

Un budget prescrit et imposé est source de désagrément. Les chercheurs du courant behavioriste constatent qu'« à partir des années 1930, il fut reconnu que les budgets imposés conduisaient à du mécontentement » (Becker et Green, 1962 : 394). Dans ce sens, ces chercheurs ont fait la promotion du budget participatif pour « rassembler un savoir dispersé entre les participants [...], prendre en compte les problèmes psychologiques de satisfaction des employés, de moral et de motivation à produire ; c'est-à-dire le sentiment qu'une participation accrue peut conduire à un meilleur moral et à de meilleures initiatives » (Becker et Green, 1962 : 394).

A ce niveau, il convient de signaler que la participation à l'élaboration des budgets a été considérée par les chercheurs du courant behavioriste comme une issue pour fuir les effets pervers des systèmes de contrôle. Pourtant, cette solution est restée ambiguë car elle ne démontre pas « une relation directe entre la participation et la performance managériale » (Kren, 1997 : 25).

#### **A- Budget et objectifs**

Le slack budgétaire est, depuis la fin des années 1960, devenu source d'inspiration pour les recherches en comptabilité. Ce slack sert à « éviter les stigmates normalement spécifiques aux managers qui

n'atteignent pas leurs objectifs » (Schiff et Lewin, 1970 : 265). Ainsi, « contrairement aux attentes, le système traditionnel [de contrôle budgétaire] ne conduit pas à une utilisation optimale des ressources, mais conduit à créer du *slack* » (Schiff et Lewin, 1968 : 23). A ce niveau, Van der Stede (2000 : 609-622) annonce que *slack* et la difficulté des objectifs sont proches et il précise qu'« il y a du *slack* quand un manager a réussi à négocier des objectifs faciles à atteindre ». De son côté, Simons (1988) indique que « Le *slack* budgétaire est le résultat de la fixation d'objectifs atteignables pour que les individus reçoivent des rémunérations organisationnelles pour une performance inférieure à celle qui aurait pu être atteinte si les objectifs avaient été fixés de manière serrée » (Simons, 1988 : 268). Dans ce sens, le rapprochement du *slack* et de la difficulté des objectifs sert à démontrer que les managers cherchent à biaiser leurs prévisions pour faciliter l'atteinte de leurs objectifs (Lowe et Chaw, 1968 : 304-315).

L'approche behavioriste qui s'est développée dans les années 1960 a réussi à identifier certains effets du budget sur la performance et sur la motivation et la tension des membres de l'organisation mais, cette approche est restée insuffisante pour repérer l'ensemble du processus budgétaire qui a continué à être au centre d'intérêt des chercheurs.

### ***1.2. L'approche managériale du budget***

Le développement du contrôle de gestion « revient largement à Robert Anthony et à ses collègues de la Harvard Business School. Le contrôle de gestion est devenu une discipline plus vaste que les techniques de comptabilité qui étaient enseignées sous la forme d'outils de calcul des coûts et de tenue de comptes » (Lowe et Puxty, 1989 : 9). Dans ce courant qui est né suite aux travaux de l'école de Harvard, nous exposons les écrits d'Anthony et de Simons.

Pour Anthony (1965, 1988), le contrôle se fait selon deux systèmes : serrés (*tight*) ou souples (*loose*). Il expose ces deux systèmes de contrôle ainsi : « les managers appliquent le contrôle serré pour expliquer les rôles de leurs subordonnés ainsi que leur participation à la prise de décision et au suivi des résultats. Les managers exercent un contrôle souple, lorsqu'ils laissent leurs subordonnés décider en ce qui concerne les tâches à entreprendre alors qu'ils se réservent le rôle de se concentrer sur

les résultats globaux (la dernière ligne du compte de résultat) plutôt que sur le détail des approches utilisées [...]. Le degré serré ou souple du contrôle est rarement révélé par le contenu ou les aspects des documents ni par les règles et les procédures formelles de contrôle. Il dépend de la manière dont ces dispositifs sont utilisés » (Anthony, 1988 : 173).

Merchant et Van der Stede (2003 : 609-622) annoncent que cette perception du contrôle est loin d'être empirique et la considèrent plutôt théorique contrairement aux recherches behavioristes. Qualifier un système de contrôle de serré ou de souple dépend du « degré de contrôle atteint ou du degré de certitude fourni par un système de contrôle » (Merchant, 1985b : 58).

De son côté, Simons indique qu'il utilise « les termes objectifs budgétaires serrés et budget serré de manière synonyme pour désigner des objectifs budgétaires qui sont précis (accurate), importants à atteindre, et qui demandent des efforts sérieux et une forte efficacité pour être réalisés » (Simons, 1988 : 268).

Van Der Stede (2001 : 124) reprend le concept budgétaire serré et il étudie le budget tel qu'il est utilisé pour surveiller les différents compartiments d'une organisation. Une revue de la littérature lui a permis de concevoir une échelle en cinq concepts pour étudier le budget. Ainsi, il constate qu'un contrôle budgétaire serré existe si la direction :

- donne de l'importance à l'atteinte des objectifs du budget ;
- n'admet pas aisément les révisions du budget pendant l'année ;
- accorde une importance à un budget détaillé ;
- n'admet pas les écarts par rapports au budget ;
- intensifie les communications liées au budget.

Suite à cette revue de la littérature, Van Der Stede s'engage à valider empiriquement l'existence de ces cinq concepts par un questionnaire soumis à 157 managers de départements. Les résultats obtenus lui ont permis de valider l'existence des cinq concepts. Cependant, « l'absence de révisions budgétaires pendant l'année » n'est pas liée aux quatre autres concepts Van Der Stede (2001 : 124).

Il constate aussi que le contrôle budgétaire serré s'associe avec la difficulté des objectifs. Toutefois, il affirme que : « L'absence de forte

corrélation suggère que le contrôle budgétaire serré va au-delà de la question de la difficulté des objectifs budgétaires. [...] Le contrôle budgétaire serré traduit le processus par lequel le management met en place la politique budgétaire en faisant varier le degré d'importance accordé aux réunions budgétaires, le degré de détail de l'analyse budgétaire, le degré de tolérance dans les écarts budgétaires et l'intensité des discussions des résultats budgétaires. [...] Ceci suggère que les budgets peuvent ne pas être considérés comme serrés si, par exemple, le management est relativement tolérant vis-à-vis des écarts fréquents par rapport au budget, à la condition qu'ils soient atteints en fin d'année » (Van Der Stede, 2001 : 133-134).

Le travail d'Anthony et par la suite celui de Van Der Stede proposent des pistes pour construire de nouvelles études et d'échelles de mesure des pratiques budgétaires.

Simons (1995b) affiche que le contrôle diagnostic / interactif sont des notions qui s'appliquent à tous les outils de contrôle. Ainsi, il développe ces notions et aborde excessivement les plans et les budgets pour aboutir au budget diagnostic *vs* interactif.

Les études de cas effectuées par Simons lui ont permis de constater que « toutes les organisations [...] ont des systèmes similaires de contrôle de gestion [...] mais qu'il y a des différences dans la manière d'utiliser les systèmes de contrôle de gestion » (Simons, 1990 : 135). Il considère que les systèmes de contrôle se distinguent par le comportement des dirigeants dans la surveillance de certains outils de contrôle et dans la délégation des autres ce qui lui permet de distinguer le contrôle interactif du contrôle diagnostic (ou programmé) (Simons, 1987b, 1990, 1991, 1994, 1995a, b).

Les systèmes de « contrôle diagnostic » sont définis comme « les systèmes d'information formels que les managers utilisent pour surveiller les résultats de l'organisation et corriger les déviations par rapport aux standards prédéfinis de performance » (Simons, 1995b : 59) alors que les systèmes de « contrôle interactif » sont comme « les systèmes formels d'information que les managers utilisent pour s'impliquer régulièrement et personnellement dans les décisions de leurs subordonnés » (Simons, 1995b : 95).

Les systèmes de contrôle diagnostic (ou programmé) se caractérisent selon Simons (1987b : 358) par ce qui suit :

- dans la préparation et l'explication de l'information, les fonctionnels assurent un rôle essentiel ;
- le processus adopte le principe du management par exception et engage rarement les managers ;
- les informations sont communiquées suite à des procédures formelles de reporting ;
- le processus sert obligatoirement à atteindre les résultats définis à l'avance.

Les systèmes de contrôle interactif se distinguent selon Simons (1987b : 351) par les spécificités suivantes :

- dans la préparation et l'explication des résultats, les fonctionnels assurent un rôle limité ;
- le processus exige un suivi et une attention réguliers et fréquents de la part des managers opérationnels à tous les niveaux de l'organisation ;
- les informations sont interprétées et discutées en réunion avec les supérieurs, les subordonnés et les pairs ;
- l'information fournie par le processus de contrôle est un ordre du jour important et récurrent qui doit être suivi par les plus hauts niveaux de la direction ;
- les processus reposent sur un débat et une discussion permanents autour des données, hypothèses, et plans d'action ;
- les efforts sont récompensés au même titre que les résultats.

Le modèle proposé par Simons établit une relation entre stratégie et contrôle et instaure une vision processuelle du budget. De même, Simons conteste la théorie classique du contrôle qui annonce que les individus sont opportunistes et paresseux. Il fait l'hypothèse que les individus désirent travailler efficacement, espèrent se confirmer, être créatifs et contribuer au développement de la firme mais l'organisation et les systèmes de contrôle les empêchent de concrétiser leurs aspirations.

Les travaux d'Anthony et de Simons servent fortement à décrire les pratiques budgétaires. Cependant, les contradictions entre les deux visions et le manque de validations empiriques incitent à développer les recherches dans ce domaine.

### ***1.3. L'approche quantitative et exploratoire du budget***

Nous exposons dans cette approche des recherches proches de l'approche behavioriste mais s'en distingue par la démarche qui consiste à établir une relation entre des spécificités budgétaires et des spécificités organisationnelles. La méthodologie de ce courant de recherche s'intéresse à faire un résumé des données obtenues (analyse factorielle) suite à des questions posées sur le budget. Par cette démarche quantitative, les chercheurs visent à explorer les différentes pratiques budgétaires en mettant en évidence des facteurs de contingence.

Dans leur étude, Swieringa et Moncur (1972 : 194-209) soumettent 65 questions sur le budget à 26 managers de branches d'une banque et après analyse des réponses ils affichent quatre comportements propres au processus budgétaires :

- le comportement de « participant actif » qui indique une forte implication dans le processus budgétaires ;
- le comportement d'« exécutant engagé » qui accorde un rôle important aux éclaircissements et révisions du budget ;
- le comportement de « victime » qui se caractérise par une auto-exclusion du processus budgétaire ;
- le comportement de « destinataire non concerné » où le manager sent qu'il n'est pas concerné par le budget.

Bruns et Waterhouse (1975 : 101-129) administrent un questionnaire auprès de 244 personnes dans 26 entreprises de divers secteurs d'activité et font ressortir onze axes factoriels (Sponem, 2004 : 18) :

- la participation à la planification ;
- l'évaluation par le budget ;
- le budget est un outil qui assiste les managers ;
- la participation au système budgétaire ;
- les aspects contraignants du budget ;

- le soutien offert par le budget ;
- l'approbation des méthodes budgétaires ;
- la demande d'explication des écarts ;
- l'interaction avec les supérieurs ;
- la difficulté à atteindre le budget ;
- la participation à l'information par le budget.

L'étude de Bruns et Waterhouse (1975 : 101-129) affiche deux stratégies de contrôle budgétaire :

- une stratégie de contrôle administratif qui indique une participation rigoureuse des opérationnels au budget dans les organisations décentralisées et structurées. Le budget constitue un obstacle face à l'innovation et à la flexibilité et le contrôle s'exerce avec fermeté ;
- dans les petites organisations, le système de contrôle est simple et collectif et les managers communiquent plus avec leurs supérieurs pour expliquer les écarts.

En s'inspirant des travaux de Bruns et Waterhouse, Merchant (1981 : 813-829) s'intéresse à étudier l'impact des systèmes budgétaires sur les comportements des managers et sur la performance. Il soumet son questionnaire à 170 personnes dans 19 groupes pour tester les facteurs explicatifs des différences en matière de budget et leur incidence sur la performance. Ainsi, il fait émerger six facteurs (Sponem, 2004 : 18) :

- l'importance de l'explication des écarts ;
- l'influence des managers sur les budgets ;
- les interactions avec les subordonnés ;
- les réactions aux dépassements de budget ;
- l'interaction avec les supérieurs ;
- et l'implication personnelle dans le budget.

Merchant remarque que les grandes entreprises diversifiées utilisent le budget de manière administrative en s'appuyant sur l'atteinte des objectifs, sur la participation des managers au processus budgétaire et sur



un système sophistiqué pour une communication formelle. Quant aux entreprises petites et centralisées, elles ont une préférence pour une supervision directe et une interaction fréquentes associées à une communication moins formelle.

Merchant précise que le processus budgétaire est un ensemble à prendre dans son intégralité : « Nos résultats suggèrent qu'il peut être utile d'expliquer les pratiques budgétaires en termes de variables plus agrégées, d'ensembles multidimensionnels de variables qui peuvent être appelés archétypes [...] au lieu de se limiter à des caractéristiques spécifiques du budget, comme la fréquence de la participation ou des allers et retours, les approches du budget peuvent être plus utilement et rapidement décrites comme des archétypes « administratifs » et « interpersonnels » (Merchant, 1981 : 826).

Trahand (1982 : 59-66) effectue ses travaux en rencontrant 72 contrôleurs de gestion dans 72 entreprises. Ainsi, il identifie deux groupes de styles de contrôle budgétaire : le style financier dans lequel les budgets servent à la consolidation financière avec un minimum de négociations et de communication et ; le style à consensus qui favorise parfois la participation et la communication et dans lequel les budgets servent à formaliser les objectifs.

Pour chaque groupe identifié, Trahand met en évidence des facteurs de contingence. Ainsi, il teste l'adéquation du système de planification/contrôle à son contexte en examinant la performance des entreprises par le taux de croissance et leur chiffre d'affaires (Trahand, 1980 : 315-324).

Toutefois, les méthodes d'analyse de cette approche qui se caractérise par l'opérationnalisation au détriment de la conceptualisation n'ont pas été couramment et fréquemment reprises par les travaux de recherche ultérieurs.

Cette section avait pour objectif de mettre en évidence les perceptions de trois courants de recherche sur le budget : l'approche behavioriste, l'approche managériale et l'approche quantitative et exploratoire. Ainsi, nous avons pu, d'une part, identifier la diversité des pratiques budgétaires et les outils qui servent à mesurer ces pratiques et, d'autre part, définir la problématique de notre recherche qui se consacre à

établir une typologie des pratiques budgétaires des PME libanaises pour expliquer leurs similitudes et leurs diversités. A priori, nous cherchons à répondre à la question suivante : *Quels sont les déterminants des pratiques budgétaires des PME libanaises et quelles sont les perspectives qui permettent de contribuer à développer la performance de ces PME ?*

## **2. L'observation des pratiques budgétaires dans les PME libanaises**

La revue de la littérature de la première section nous a permis d'identifier une diversité de pratiques budgétaires. Ainsi, nous avons porté notre attention sur l'étude des pratiques budgétaires dans les PME libanaises qui, à notre connaissance, n'ont pas fait l'objet d'études qui se consacrent exclusivement aux budgets.

Cette section expose le dispositif méthodologique utilisé pour collecter les données (2.1) et présente la phase empirique (2.2) et les résultats de l'étude (2.3).

### ***2.1. La méthodologie de l'étude***

Pour que notre cadre conceptuel retenu suite à une revue de la littérature soit opérationnel, nous serons amenés à collecter des données empiriques. Dans ce sens, nous avons jugé utile de concevoir un modèle et un outil d'analyse pour décrire les pratiques budgétaires dans les PME libanaises et en expliquer les caractéristiques.

Pour mieux asseoir notre approche, et pour éviter que notre travail se limite à une démarche purement qualitative qui exclut toute validation statistique, nous avons mené des enquêtes en deux temps :

- d'abord nous avons mené une enquête préliminaire (exploratoire) qualitative qui nous a servi à mettre au point notre problématique et à légitimer notre approche des pratiques budgétaires dans les PME libanaises ;
- ensuite, et après avoir mis en évidence les indicateurs en vue de la phase substantielle de recueil et d'analyse de données, nous

avons administré un questionnaire auprès d'un échantillon d'entreprises.

La phase préliminaire avait deux principaux objectifs :

- valider le cadre conceptuel de notre recherche et, le cas échéant, le modifier ou l'enrichir ;
- mettre en évidence, les indicateurs mesurables et adaptés aux entreprises étudiées.

L'enquête préliminaire a donc été conduite auprès de sept PME qui respectent les paramètres suivants :

- effectif : 10 personnes au minimum et 250 au maximum ;
- actif total ou chiffre d'affaires H.T. (Hors Taxes) pour le dernier exercice : un million de U.S. Dollars au minimum (ce qui représente 1.500.000.000 Livres libanaises) et cinquante millions de U.S. Dollars au maximum (ce qui représente 75.000.000.000 Livres libanaises).

Cette phase préliminaire s'est concrétisée par une série d'interviews avec des dirigeants, des responsables comptables et financiers et des contrôleurs de gestion (financial controller). Ainsi, des entretiens semi-directifs ont été menés autour des deux questions principales suivantes :

- 1- Quels sont les outils de pilotage adoptés par votre entreprise et qui servent à suivre l'atteinte des objectifs fixés ?
- 2- A votre avis, le budget peut-il servir d'outil de planification stratégique et de contrôle ?

Lors de ces entretiens, nous avons donné aux répondants la faculté de s'exprimer librement sur les deux thèmes proposés pour obtenir le maximum d'informations. Par la suite nous sommes passés à l'analyse thématique manuelle des discours.

Nous avons trié les traits capitaux de chaque entretien puis, nous les avons classé par entretien (classement horizontal) et par thème (classement vertical). Ainsi, nous avons pu effectuer une analyse et une synthèse horizontales puis verticales pour appréhender les discours des interviewés et ensuite les interpréter sous forme de résultats.

Les premiers résultats auxquels nous sommes parvenus par l'intermédiaire de cette démarche préliminaire nous ont permis de valider la pertinence du cadre conceptuel retenu. Nous pouvons conclure que les PME ne considèrent pas le budget comme un outil de management et ne cherchent pas à formaliser le processus budgétaire. De même, le processus budgétaire est fortement lié à l'incertitude de l'environnement, à la formation et à la culture des responsables des PME.

Le rapprochement de la revue de la littérature et de la phase exploratoire nous amène à formuler la question générale suivante :

***Quels sont les déterminants des pratiques budgétaires des PME libanaises et quelles sont les perspectives qui permettent de contribuer à développer la performance de ces PME ?***

Dans le cadre de cette problématique, nous nous intéressons à étudier les déterminants des pratiques budgétaires des PME libanaises sur la base des hypothèses suivantes :

**H1- Le budget est perçu comme un rituel et ne sert pas d'outil de management dans les PME libanaises.**

**H2- Le processus budgétaire est rarement formalisé et ne sert pas à évaluer la performance dans les PME libanaises.**

**H3- L'incertitude de l'environnement se traduit par une forte volonté des dirigeants des PME à la participation au processus d'élaboration des budgets et au suivi budgétaire.**

**H4- La participation au processus budgétaire est liée au métier, à la formation et aux spécificités culturelles des responsables des PME.**

Après avoir finalisé le modèle opérationnel de notre recherche, nous présentons dans le paragraphe suivant les conditions dans lesquelles notre étude a été effectuée.

## ***2.2. La phase empirique***

Pour pouvoir tester nos hypothèses, nous considérons qu'il est indispensable d'effectuer une étude du terrain et un examen des pratiques budgétaires adoptées par les acteurs dans les PME libanaises. Notre objectif d'explorer des situations réelles nous a conduit à étudier

différentes entreprises. Par mesure de prudence et pour éviter toute confusion pendant les enquêtes, il nous a paru indispensable de concevoir un questionnaire d'enquête qui nous a servi à mieux administrer nos interventions auprès des PME.

Dans l'élaboration de notre questionnaire, nous avons cherché à se conformer aux usages et à respecter certaines règles (Dillman, 1999 : 44) que nous présentons ci-après :

- ne poser qu'une seule question dans chaque question ;
- éviter les négations dans les questions ;
- adopter des mots simples ;
- concevoir des phrases courtes ;
- éviter de demander des calculs aux répondants ;
- aider le répondant en proposant des catégories pour les réponses difficiles.

Dans la conception de notre questionnaire<sup>1</sup>, nous nous sommes conformés aux recommandations de Grawitz (2001 : 686) qui tiennent à poser la « bonne question » c'est-à-dire la « question qui suscite une réponse contenant l'information recherchée ». Ainsi, nous avons œuvré à ce que chaque question soit bien saisie par le répondant pour « avoir des réponses connues de la personne interrogée » et pour « favoriser des réponses sincères » (Evrard *et al.*, 2003 : 266).

Finalement, le questionnaire qui nous a servi à collecter les données nécessaires à notre recherche s'est présenté en cinquante questions regroupées autour des thèmes suivants :

0. Identification du répondant
1. L'appréciation du budget
2. Les pratiques budgétaires
3. L'élaboration et le suivi du budget
4. L'utilisation du budget

---

<sup>1</sup> La consultation des études réalisées par Van Der Stede (2001) et Sponem (2004) nous a bien servi pour concevoir notre questionnaire.

Par la suite, le questionnaire a été testé auprès des sept entreprises interviewées au niveau de la phase préliminaire. En conséquence, nous avons supprimé et ajouté quelques questions et amélioré le libellé et la qualité d'autres questions pour aboutir à la version finale exposée en annexe.

Une fois la méthodologie de recherche et les outils de collecte de données sont définis, nous nous sommes orientés vers le terrain pour vérifier notre modèle et valider nos hypothèses.

Nous cherchons à étudier les pratiques budgétaires des PME libanaises, dans ce sens, et pour constituer un échantillon significatif, nous avons sélectionné des entreprises qui répondent aux deux critères suivants :

- la taille de l'entreprise : une grandeur intrinsèque qui s'appuie sur le nombre actuel de personnes employées, le total de l'actif du bilan et sur le montant du chiffre d'affaires H.T. (Hors Taxes). Cette spécificité nous a servi pour la composition de notre échantillon.

Ainsi, nous avons exigé que les entreprises qui composent notre échantillon remplissent les conditions suivantes :

- avoir pour le dernier exercice, un actif total ou un chiffre d'affaires d'un million de U.S. Dollars au minimum (ce qui représente 1.500.000.000 Livres libanaises) et de cinquante millions de U.S. Dollars au maximum (ce qui représente 75.000.000.000 Livres libanaises) ;
- avoir, en termes d'effectif moyen à la clôture du dernier exercice, dix salariés au moins et 250 salariés au plus.

A ce niveau, nous précisons que toute entreprise ayant un effectif moyen de 10 à 50 personnes et un actif total ou un chiffre d'affaires d'un million à dix millions de U.S. Dollars est considérée comme étant une petite entreprise. Par contre, toute entreprise ayant un effectif moyen de 51 à 250 personnes et un actif total ou un chiffre d'affaires supérieur à dix millions mais ne dépassant pas les cinquante millions de U.S. Dollars est considérée comme étant une entreprise de taille moyenne.

- l'âge de l'entreprise :notre objectif vise à comprendre les pratiques budgétaires dans les PME libanaises. Dans ce sens, nous avons exigé que les entreprises de notre échantillon aient trois années d'existence au moins pour pouvoir examiner des situations de préparation, de mise en œuvre et de suivi des budgets.

Quant aux personnes susceptibles de répondre à notre questionnaire sur les pratiques budgétaires, nous avons fait le choix de ne pas se limiter aux dirigeants des PME. Nous avons fait de sorte d'élargir notre éventail pour pouvoir collecter des données auprès de toute personne impliquée dans le processus budgétaire et capable de nous renseigner à ce propos.

Notre choix émane du fait que lors de notre étude préliminaire qualitative, nous avons pu constater que le dirigeant (directeur général) risque parfois de ne pas disposer de toutes les informations concernant les pratiques budgétaires. Nous avons observé aussi que toute autre personne qui assure la responsabilité d'un département (service, fonction) au sein de l'entreprise pourra occuper une place dans le processus budgétaire.

Par conséquent, et pour une meilleure objectivité, nous avons pris la décision de remettre le questionnaire aux personnes qui occupent une des fonctions suivante dans l'entreprise : dirigeant (directeur général), contrôleur de gestion (financial controller), directeur (manager/responsable) administratif, directeur (manager/responsable) financier, directeur (manager/responsable) des opérations, directeur (manager/responsable) des achats, directeur (manager/responsable) des ventes, directeur (manager/responsable) de la logistique, directeur (manager/responsable) des ressources humaines (personnel), directeur (manager/responsable) de la production, directeur (manager/responsable/chef) comptable et comptable unique.

Par la suite, le questionnaire a été remis en main propre à 491 personnes qui exercent, au moins une des fonctions précitées, dans des entreprises appartenant aux différents secteurs de l'économie à l'exception des banques et des assurances et implantées dans les différentes régions libanaises que nous avons divisé en huit : Bekaa, Beyrouth, Chouf, Keserwan-Jbeil, Metn nord, Metn sud, Nord et Sud.

Pour éviter de recevoir des informations inexactes, nos conditions de sélection n'ont pas été annoncées lors de la remise du questionnaire aux personnes concernées. Sur 491 questionnaires distribués, 315 ont répondu mais, nous n'en avons retenu que 253 comme exploitables pour caractériser les pratiques budgétaires des PME libanaises.

Après avoir recueilli les données, nous les avons préparés pour les interpréter et comprendre les pratiques budgétaires dans les PME libanaises

### ***2.3. Les résultats de l'étude<sup>1</sup>***

Notre étude s'appuie sur l'examen de données empiriques recueillies par enquête réalisée auprès de 253 cadres et employés répartis sur 51 entreprises de secteurs d'activité différents et implantées dans les différentes régions libanaises.

Le tableau de la page suivante permet d'observer les caractéristiques de notre échantillon en fonction des postes occupés par les interviewés :

---

<sup>1</sup>Pour réaliser le traitement statistique des données collectées, nous avons utilisé le logiciel SPSS version 20 de l'année 2011. Les résultats des procédures statistiques sont fournis dans un document à part intitulé « Analyse des données ».



<b>Fonctions occupées par les personnes interviewées</b>	<b>Nombre d'interviewés</b>	<b>Pourcentage</b>
Dirigeant (directeur général)	38	15.0
Contrôleur de gestion (financial controller)	9	3.6
Directeur (manager/responsable) administratif	9	3.6
Directeur (manager/responsable) financier	49	19.4
Directeur (manager/responsable) des opérations	5	2.0
Directeur (manager/responsable) des achats	25	9.9
Directeur (manager/responsable) des ventes	37	14.6
Directeur (manager/responsable) de la logistique	16	6.3
Directeur (manager/responsable) des ressources humaines (personnel)	15	5.9
Directeur (manager/responsable) de la production	17	6.7
Directeur (manager/responsable/chef) comptable	33	13.0
<b>Total</b>	<b>253</b>	<b>100.0</b>

Les répondants appartiennent à des entreprises de différents secteurs d'activité dont la répartition est présentée dans le tableau suivant :

<b>Secteur d'activité principale des entreprises</b>	<b>Nombre d'interviewés</b>	<b>Pourcentage</b>
Agriculture	22	8.7
Industrie	166	65.6
Services	65	25.7
<b>Total</b>	<b>253</b>	<b>100.0</b>

Quant à l'implantation géographique des entreprises de notre échantillon, nous la présentons dans le tableau ci-après :

<b>Implantation géographique (par région) de l'entreprise à laquelle appartient le répondant</b>	<b>Nombre d'interviewés</b>	<b>Pourcentage</b>
Bekaa	13	5.1
Beyrouth	121	47.8
Chouf	11	4.3
Keserwan-Jbeil	27	10.7
Metn nord	30	11.9
Metn sud	22	8.7
Nord	11	4.3
Sud	18	7.1
<b>Total</b>	<b>253</b>	<b>100.0</b>

Après avoir exposé certaines caractéristiques de notre échantillon, nous présentons la synthèse et l'interprétation des résultats des cas étudiés en quatre points et cela en fonction des hypothèses de notre étude.

### **A - La perception du budget par les PME**

Notre étude de la perception du budget dans les PME libanaises fait référence aux variables de perception qui couvrent les fonctions des répondants dans l'entreprise et leur formation, le secteur d'activité de l'entreprise et l'appréciation des interviewés du budget.

L'examen des données collectées auprès des entreprises libanaises nous a permis de constater que les managers des PME ont une perception défavorable du budget et de son utilité pour leurs entreprises. L'interprétation des données collectées se présentent sous forme de résultats que nous exposons ci-après.

Nous avons interrogé les PME sur les finalités du budget. Les données empiriques nous révèlent que les PME libanaises perçoivent négativement ces finalités. Ainsi, les PME rencontrées annoncent : pour 70,75% que le budget ne permet pas de prévoir les besoins financiers, pour 98,42% que le budget ne sert pas à identifier la stratégie, pour 84,98% que le budget ne sert pas à piloter les activités de l'entreprise, pour

76,28% le budget ne sert pas à évaluer la performance des responsables, pour 74,31% le budget ne constitue pas un outil de motivation des responsables, pour 78,26% le budget ne prévoit pas les risques et pour 91,30% le budget n'aide pas à gérer les risques. Une synthèse de ces données est présentée dans le tableau suivant :

Finalité du budget							
Données en pourcentage (253 répondants)	Prévoir besoins financiers	Identifier la stratégie	Piloter	Evaluer la performance des responsables	Motiver les responsables	Prévoir les risques	Gérer les risques
Pas du tout	7.9	20.6	22.9	6.3	11.1	11.5	20.6
Rarement	25.3	60.5	45.8	24.9	29.2	56.5	47.4
Peu	37.5	17.4	16.2	45.1	34.0	10.3	23.3
Souvent	21.3	1.2	13.8	20.9	25.3	18.2	8.3
Beaucoup	7.9	0.4	1.2	2.8	0.4	3.6	0.4
Total	100.0	100.0	100.0	100.0	100.0	100.0	100.0

Nous avons interrogé aussi les PME sur les imperfections qu'elles observent dans le budget. Les répondants affichent de multiples anomalies à ce niveau. Concernant la rigidité du budget, 28,06% des répondants confirment cet aspect, 35,60% ne donnent pas de réponses et 36,36% des interviewés annoncent qu'ils ne sont pas totalement d'accord que la rigidité est une spécificité du budget. Dans 50,59% des cas les PME annoncent que le budget privilégie la rentabilité à court terme au détriment de la création de valeur à long terme alors que 33,20% annoncent qu'ils ne sont pas toujours d'accord que le budget privilégie la rentabilité à court terme. Pour 74,31% des PME, le budget nécessite des mois de préparation pour une faible valeur ajoutée alors que 54,55% des PME affichent que le budget favorise les comportements opportunistes et individualistes. Pour 37,94% des PME interrogées, le budget défavorise la collaboration alors que pour 31,62% des PME confirment qu'elles ne sont pas toujours d'accord que le budget entrave la collaboration. L'ambiance de contrôle semble être imposée par le budget pour 40,71% des PME alors que 46,20% des PME annoncent que le budget instaure

occasionnellement une ambiance de contrôle. Pour 23,72% des PME, le budget perd son utilité dans un environnement incertain alors que pour 61,30% des PME le budget perd occasionnellement son utilité face à l'incertitude. Dans la même optique, 62,06% des PME affichent que le budget est une tâche coutumière. Ces résultats significatifs sont présentés dans le tableau suivant :

Défauts du budget								
Données en pourcentage (253 répondants)	Rigidité	Rentabilité à court terme	Longue durée de travail	Favorise opportunisme et individualisme	Entrave la collaboration	Ambiance de contrôle	Inutile face à l'incertain	Coutume-rituel
Pas d'accord	14.2	0.8	5.1	11.9	2.0	0.4	2.4	16.2
Plutôt pas d'accord	22.1	32.4	17.4	31.6	29.6	46.2	61.3	14.2
Sans opinion	35.6	16.2	3.2	2.0	30.4	12.6	12.6	7.5
D'accord	24.1	24.9	48.6	41.5	27.3	2.8	11.1	25.7
Tout à fait d'accord	4.0	25.7	25.7	13.0	10.7	37.9	12.6	36.4
<b>Total</b>	<b>100.0</b>	<b>100.0</b>	<b>100.0</b>	<b>100.0</b>	<b>100.0</b>	<b>100.0</b>	<b>100.0</b>	<b>100.0</b>

L'interprétation des données empiriques montre que les PME au Liban ont une perception défavorable du budget et de son utilité. Cette perception correspond à notre hypothèse H1 : **le budget est perçu comme un rituel et ne sert pas d'outil de management dans les PME libanaises.**

## **B - La formalisation du processus budgétaire dans les PME**

Nous avons étudié le processus budgétaire et en particulier la formalisation du processus, l'élaboration et le suivi du budget et l'interaction entre le budget et la performance dans les PME libanaises.

Les données empiriques indiquent que la formalisation est d'une part, rarement pratiquée et, d'autre part, ne sert pas à évaluer la performance dans les PME.

Pour 77,87% des PME la formalisation ne concernent pas les objectifs opérationnels. 20,60% des PME annoncent l'absence de plans d'action formalisés et 53% indiquent que des plans d'actions, non formalisés, sont annoncés après l'élaboration du budget. Ces résultats sont présentés dans le tableau suivant :

<b>Formalisation: domaines</b>	
<b>Données en pourcentage (253 répondants)</b>	<b>Domaines</b>
Le déroulement du processus budgétaire	51.0
Les objectifs opérationnels (qualité, satisfaction...) ou stratégiques (coûts, prix...)	22.1
Des éléments de l'environnement (devises, matières premières...)	1.6
L'amélioration du résultat	11.5
Aucune formalisation concernant le budget	13.8
<b>Total</b>	<b>100.0</b>

<b>Formalisation des plans d'action</b>	
<b>Données en pourcentage (253 répondants)</b>	<b>Formalisation</b>
Avant l'élaboration du budget	26.5
Après l'élaboration du budget	53.0
Pas de plans d'action formalisés	20.6
<b>Total</b>	<b>100.0</b>

Pour 68,38% des PME le budget est inspiré du budget de l'année en-cours, pour 66,40% le budget est inspiré de la comptabilité et pour 13,04% seulement le budget est inspiré des propositions des responsables opérationnels.

Le tableau suivant montre ces résultats :

Elaboration du budget			
Données en pourcentage (253 répondants)	Inspiré du budget de l'année en-cours	Inspiré des chiffres de la comptabilité	Inspiré des propositions des responsables opérationnels
Pas d'accord	0.4	1.2	11.9
Plutôt pas d'accord	14.2	30.4	39.1
Sans opinion	17.0	2.0	36.0
D'accord	51.4	41.1	12.3
Tout à fait d'accord	17.0	25.3	.8
<b>Total</b>	<b>100.0</b>	<b>100.0</b>	<b>100.0</b>

Dans notre échantillon, 51% des PME signalent que le suivi budgétaire porte parfois sur l'atteinte des objectifs, 80,24% des PME déclarent que le suivi budgétaire donne lieu au calcul des écarts, 77,87% des PME annoncent que le suivi du budget ne donne pas toujours lieu à des actions correctives et 72,30% des répondants affichent que les objectifs du budget sont, peu importe les circonstances, rarement modifiés. Les résultats à ce niveau se présentent ainsi :

Suivi budgétaire				
Données en pourcentage (253 répondants)	Objectifs atteints	Écarts entre réalisations et budget	Écarts donnent lieu à des actions correctives	Objectifs du budget peuvent être modifiés
Jamais	20.6	31.2	23.3	5.1
Rarement	15.4	33.2	22.1	72.3
Occasionnellement	15.0	15.8	32.4	11.1
Souvent	38.3	13.8	20.9	1.6
Très souvent	10.7	5.9	1.2	9.9
<b>Total</b>	<b>100.0</b>	<b>100.0</b>	<b>100.0</b>	<b>100.0</b>

Nous avons étudié la relation entre le budget et la performance. Les données empiriques nous révèlent que 61,66% des PME déclarent que le budget sert d'outil de mesure de la performance des responsables en s'appuyant uniquement sur les objectifs financiers. Quant au respect du budget, 88,54% des interviewés annoncent que cette contrainte n'est pas formellement respectée. Pour 74,31% des PME, l'atteinte des objectifs ne constituent pas un signe de performance de l'entreprise. Une synthèse de ces résultats est présentée dans le tableau suivant :

<b>Budget et Performance</b>			
<b>Données en pourcentage (253 répondants)</b>	<b>Performance des responsables est mesurée par l'atteinte des objectifs budgétaires</b>	<b>Responsables ne peuvent pas dépasser les dépenses prévues dans le budget</b>	<b>Atteinte des objectifs est un signe de performance de l'entreprise</b>
Pas d'accord	0.4	12.3	4.7
Plutôt pas d'accord	28.5	41.1	29.6
Sans opinion	9.5	35.2	39.9
D'accord	59.3	9.9	19.0
Tout à fait d'accord	2.4	1.6	6.7
Total	100.0	100.0	100.0

L'étude de la relation entre le budget et le management des PME nous révèle que 66,80% des répondants considèrent que le budget n'est pas une priorité pour les dirigeants, 56,13% des PME déclarent que le budget ne sert qu'occasionnellement d'outil de jugement et d'évaluation des managers et 83% des interviewés affichent que le budget ne facilite pas la communication entre les dirigeants et les managers. Le tableau suivant schématise ces résultats :

<b>Budget et Management</b>			
<b>Données en pourcentage (253 répondants)</b>	<b>Processus budgétaire au centre des préoccupations des dirigeants</b>	<b>Budget outil de jugement et évaluation des managers</b>	<b>Budget outil de discussion entre dirigeants et managers</b>
Pas d'accord	2.4	12.6	16.2
Plutôt pas d'accord	27.3	4.3	18.2
Sans opinion	37.2	39.1	48.6
D'accord	32.4	40.3	16.2
Tout à fait d'accord	0.8	3.6	.8
<b>Total</b>	<b>100.0</b>	<b>100.0</b>	<b>100.0</b>

Les données empiriques montrent que l'insuffisance de formalisation et sa déficience ne favorisent pas l'amélioration de la performance et du management des PME libanaises. Ce comportement observé dans les PME légitime notre hypothèse H2 : **le processus budgétaire est rarement formalisé et ne sert pas à évaluer la performance dans les PME libanaises.**

### **C - L'élaboration et le suivi des budgets face à l'incertitude de l'environnement**

Notre observation de la contribution au processus budgétaire s'appuie sur l'interaction entre l'incertitude de l'environnement, les fonctions des interviewés et leur appréciation du budget.

L'examen des données empiriques révèle que l'incertitude de l'environnement incite les dirigeants des PME à une forte association au processus d'élaboration des budgets et au suivi budgétaire.

Pour 63,64% des PME, le budget acquiert une importance particulière dans un environnement qui devient de plus en plus risqué. 59,29% des PME confirment, qu'en période d'incertitude, le budget ne sert pas d'outil de contrôle mais plutôt d'outil de prévention. Les résultats à ce niveau sont présentés comme suit :



<b>Budget et incertitude</b>		
<b>Données en pourcentage (253 répondants)</b>	<b>Budget perd son utilité dans un environnement incertain</b>	<b>Budget instaure une ambiance de contrôle</b>
Pas d'accord	2.4	0.4
Plutôt pas d'accord	61.3	46.2
Sans opinion	12.6	12.6
D'accord	11.1	2.8
Tout à fait d'accord	12.6	37.9
<b>Total</b>	<b>100.0</b>	<b>100.0</b>

L'étude de la relation entre l'incertitude de l'environnement et la participation au processus d'élaboration des budgets et au suivi budgétaire nous indique que dans 75,49% des PME les objectifs budgétaires sont décidés par la direction alors que 69,17% des PME confirment que face à l'incertain, la participation à l'élaboration du budget devient une nécessité. Une synthèse de ces résultats est présentée dans le tableau suivant :

<b>Elaboration du budget et incertitude de l'environnement</b>	
<b>Données en pourcentage (253 répondants)</b>	<b>Participation aux objectifs budgétaires</b>
Top-down (les objectifs budgétaires sont décidés par la direction)	75.5
Partagée (les objectifs budgétaires sont décidés par la direction et les responsables opérationnels)	20.9
Bottom-up (les objectifs budgétaires sont décidés par les responsables opérationnels)	3.6
<b>Total</b>	<b>100.0</b>

Données en pourcentage (253 répondants)	Participation à l'élaboration du budget
Pas du tout Importante	16.2
Peu Importante	14.6
Assez Importante	23.3
Importante	15.0
Très Importante	30.8
<b>Total</b>	<b>100.0</b>

Les données de notre étude empirique affichent une corrélation importante entre l'incertitude de l'environnement et le style de management en matière de processus budgétaire. Ces résultats valident notre hypothèse H3 : **l'incertitude de l'environnement se traduit par une forte volonté des dirigeants des PME à la participation au processus d'élaboration des budgets et au suivi budgétaire.**

#### **D - Les déterminants de la participation au processus budgétaire**

Notre étude des déterminants de la participation au processus budgétaire s'articule autour des variables propres au secteur d'activité de l'entreprise, à la formation des managers et à l'implantation géographique de l'entreprise.

L'interprétation des données collectées indique que la participation au processus budgétaire ne peut pas être dissociée du capital humain de l'entreprise alors que le secteur d'activité et la région d'implantation ne constituent pas des déterminants importants sur la participation au processus budgétaire.

Les répondants à notre questionnaire, et peu importe leurs formations de base, leurs secteurs d'activité et leur implantation géographique, accordent au budget une attention particulière. Dans ce sens, 69,17% des PME confirment l'utilité de la participation des différentes fonctions à l'élaboration du budget, 81,42% trouvent important le rôle du budget dans la définition des objectifs, 56,52% annoncent un impact du budget sur la fixation des objectifs de coûts, 84,98% accordent une place au budget dans la détermination de la

rentabilité, 64,03% trouvent un lien entre le budget et la productivité, 79,45% relatent un impact du budget sur la satisfaction des clients, 65,22% exposent l'intérêt du budget pour la définition des objectifs de parts de marché et 67,98% écartent l'impact du budget sur la qualité. Le tableau de la page suivante présente ces résultats :

Formation de base et budget						
Données en pourcentage (253 répondants)	Pas du tout Importante	Peu Importante	Assez Importante	Importante	Très Importante	Total
Participation fonctions à l'élaboration du budget	16.21	14.62	23.32	15.02	30.83	100.00
Importance accordée par le budget aux objectifs de chiffres d'affaires	1.19	17.39	29.64	19.76	32.02	100.00
Importance accordée par le budget aux objectifs de coûts	32.02	11.46	36.76	10.67	9.09	100.00
Importance accordée par le budget aux objectifs de rentabilité	15.02	0.00	38.74	7.91	38.34	100.00
Importance accordée par le budget aux objectifs de productivité	26.09	9.88	45.06	12.65	6.32	100.00
Importance accordée par le budget aux objectifs de satisfaction des clients	19.76	0.79	30.04	36.76	12.65	100.00
Importance accordée par le budget aux objectifs de parts de marché	2.77	32.02	40.32	17.39	7.51	100.00
Importance accordée par le budget aux objectifs de qualité	13.83	39.53	14.62	25.69	6.32	100.00

L'interprétation des données nous amène à constater une relation entre la formation des managers et le processus budgétaire. Par contre, nous soulevons l'absence de lien entre le secteur d'activité et l'implantation géographique d'une part et le budget d'autre part. Ces résultats valident partiellement notre hypothèse H4 : **la participation au processus budgétaire est liée au métier, à la formation et aux spécificités culturelles du responsable de la PME.**

Cette section avait pour objectif d'interpréter les données empiriques de notre étude. Nous avons donc exposé et interprété les résultats. Ainsi, nous avons pu identifier les déterminants des pratiques budgétaires des PME libanaises qui considèrent le budget comme étant un rituel inutile et inadapte pour contribuer à améliorer la performance et le management de l'entreprise.

## Conclusion

Notre étude avait pour ambition de mettre en évidence les déterminants et les perspectives de la gestion prévisionnelle et contribuer à expliquer les différentes pratiques budgétaires des PME libanaises.

Pour atteindre cet objectif, nous avons mené notre étude à deux niveaux empiriques : au cours du premier, nous avons mené une enquête préliminaire (exploratoire) qualitative qui nous a servi à mettre au point notre problématique et à légitimer notre approche des pratiques budgétaires ; puis, nous avons mené une étude empirique confirmatoire et quantitative en administrant un questionnaire auprès d'un échantillon de responsables de PME libanaises. Ainsi, nous avons pu collecter les informations nécessaires pour appréhender les pratiques budgétaires des PME. L'interprétation des données collectées nous a permis d'aboutir aux résultats suivants :

- le budget est perçu comme un rituel inutile pour le management dans les PME libanaises,
- le processus budgétaire n'est pas formalisé dans les PME libanaises et ne favorise pas l'amélioration de la performance,
- l'incertitude de l'environnement incite les dirigeants des PME à participer activement au processus budgétaire,

- les managers des PME, peu importe leurs formations de base, reconnaissent un rôle indispensable du budget dans l'entreprise,
- le secteur d'activité et l'implantation géographique n'ont pas d'impact direct sur le processus budgétaires dans les PME

Ces résultats légitiment notre cadre conceptuel et nous permettent d'annoncer que **les PME libanaises ne considèrent pas le budget comme un outil de management et ne cherchent pas à formaliser le processus budgétaire.**

Les apports de cette étude peuvent être concrétisés par l'identification de quelques spécificités des PME et par la mise en place d'une typologie et d'un modèle des pratiques budgétaires dans les PME libanaises.

Malgré ces apports, notre étude comporte des limites dues à la diversité des secteurs d'activité étudiés et des lieux d'implantation des entreprises, ce qui pourrait gêner les rapprochements sur les plans techniques et socioculturelles en matière de pratiques budgétaires.

Face aux apports et limites, notre étude propose des perspectives de recherche ultérieures. La première voie de recherche conduirait à faire une étude comparative des pratiques budgétaires dans divers pays de la région. La deuxième voie conduirait à étudier les pratiques budgétaires dans le cadre d'autres variables de contingence environnementale et organisationnelle.

## Bibliographie

Administration Centrale de la Statistique, Rapport annuel, Liban, 2004.

Anthony, R. N. & Govindarajan, V., *Management control systems*, Homewood, Illinois, Irwin, McGraw-Hill, 9th edition, 1998.

Anthony, R. N. & Govindarajan, V., *Management control systems*, New York, McGraw-Hill, 11th edition, 2003.

Anthony, R. N., «Distinguishing Good from Not-so-Good Accounting Research», Proceedings of 22nd Annual Institute on Accounting, p.65-74, 1960, Columbus, Ohio State University, In R. H. Ashton (ed.), *The Evolution of Behavioral Accounting Research*, New York, Garland, 1984.

Anthony, R. N., «Distinguishing Good from Not-so-Good Accounting Research», Proceedings of 22<sup>nd</sup> Annual Institute on Accounting, p.65-74, 1960, Columbus, Ohio State University, In R. H. Ashton (ed.), *The Evolution of Behavioral Accounting Research*, New York, Garland, 1984.

Anthony, R. N., *Planning and control systems: a framework for analysis*, Boston, Harvard Business School, 1965.

Anthony, R. N., *The Management Control Function*, Boston, The Harvard Business School Press. 1980 Trad. franç. La fonction contrôle de gestion, Paris, Publi-Union, 1993.

Anthony, R. N., Dearden, J. & Govindarajan, V., *Management control systems*, Homewood, Illinois, Irwin, 7th edition, 1992.

Argyris, C., *The Impact of Budgets on People*, New York, School of Business and Public Administration, Cornell University, 1952.

Argyris, C., «Human problems with budgets», *Harvard Business Review*, vol. 31, n° 1, 1953.

Becker, S. & Green, D. J., «Budgeting and employee behavior», *The Journal of Business*, vol. 35, 1962.

Briers, M. & Hirst, M., «The role of budgetary information in performance evaluation», *Accounting, Organizations and Society*, vol. 15, n° 4, 1990.

Bruns, W. J. & Waterhouse, J. H., «Budgetary control and organizational structure», *Journal of Accounting Research*, vol. 33, n° supplement, 1975.

Covaleski, M. A., Evans, J. H., Luft, J. L. & Shields, M. D., «Budgeting research: three theoretical perspectives and criteria for selective integration», *Journal of Management Accounting Research*, vol. 15, 2003.

Dillman, A. D., *Mail and internet surveys: The Tailored Design Method*, New York, John Wiley & Sons, 2nd edition, 1999.

Evrard, Y., Pras, B. & Roux, E., *Market. Etudes et recherches en marketing*, Paris, Dunod, 2ème édition, 2003.

Grawitz, M., *Méthodes des sciences sociales*, Paris, Dalloz, 11ème édition, 2001.

Hartmann, F. G. H., «The appropriateness of RAPM: toward the further development of theory», *Accounting, Organizations and Society*, vol. 25, n° 4-5, 2000.

Hofstede, G., *The Game of Budget Control*, The Netherlands, Royal van Gorcum Ltd. 1976, Trad. franç. Contrôle budgétaire, les règles du jeu, Paris, éd. Hommes et Techniques, 1977.

Hopwood, A. G., «An empirical study of the role of accounting data in performance evaluation», *Journal of Accounting Research*, Supplement: Empirical Studies in Accounting, 1972.

Hopwood, A. G. *Accounting and human behavior*, New Jersey, Prentice Hall, 1974a.

Hopwood, A. G., «Leadership climate and the use of accounting data in performance evaluation», *The Accounting Review*, July, 1974b.

Hopwood, A. G., «The archeology of accounting systems», *Accounting, Organizations and Society*, vol. 12, n° 3, 1987.

Lefrancq S., «Recherche et action : la comptabilité dans son contexte. Une étude de la politique éditoriale» *Accounting, Organizations and Society*, Comptabilité, Contrôle, Audit, numéro thématique, juin, 2004.

Lowe, E. A. & Shaw, R. W., «An analysis of managerial biasing: evidence from a company's budgeting process», *The Journal of Management Studies*, vol. 5, n° 3, 1968.

Lowe, T. & Puxty, T., «The problem of a paradigm: a critique of the orthodoxy in management control», In W. F. Chua, T. Lowe & T. Puxty (Eds.), *Critical perspectives in management control*, Basingstoke, The MacMillan Press Ltd, 1989.

MacIntosh, N. B., *Management accounting and control systems : An organizational and behavioral approach*, New York, John Wiley & Sons, 1994.

Merchant, K. A. & Manzioni, J.-F., «The achievability of budget targets in profit centers: a field study», *The Accounting Review*, vol. 64, n° 3, 1989.

Merchant, K. A. & Van der Stede, W. A., *Management control systems: performance measurement, evaluation and incentives*, Financial Times, Englewood Cliffs, NJ, Prentice Hall Education, 2003.

Merchant, K. A., «The design of the corporate budgeting system: influences on managerial behavior and performance», *The Accounting Review*, vol. 4, 1981.

Merchant, K. A., «The design of the corporate budgeting system: influences on managerial behavior and performance», *The Accounting Review*, vol. 4, 1981.

Merchant, K. A., «The control function of management», *Sloan Management Review*, Summer, 1982.

Merchant, K. A., «Influences on departmental budgeting: an empirical examination of a contingency model», *Accounting, Organizations and Society*, vol. 9, n° 3-4, 1984.

Merchant, K. A., «Budgeting and the propensity to create budgetary slack», *Accounting, Organizations and Society*, vol. 10, n° 2, 1985a.



Merchant, K. A., *Control in business organizations*, Marshfield, Pitman, 1985b.

Merchant, K. A., Organizational controls and discretionary program decision making: A field study, *Accounting, Organizations and Society*, vol. 10, n° 1, 1985c.

Merchant, K. A., «How and Why Firms Disregard the Controllability Principle ?» In W. J. Bruns & R. S. Kaplan (Eds.), *Accounting and management, Field study perspectives*, Boston, Massachusetts, Harvard Business School Press, 1987.

Merchant, K. A., «The effects of financial controls on data manipulation and management myopia», *Accounting, Organizations and Society*, vol. 15, n° 4, 1990.

Otley, D. & Berry, A. J., «Control, Organisation and accounting», *Accounting, Organizations and Society*, vol. 5, n° 2, 1980.

Otley, D. & Fakiolas, A., «Reliance on accounting performance measures: dead end or new beginning? », *Accounting, Organizations and Society*, vol. 25, n° 4-5, 2000.

Otley, D. & Pollanen, R. M., «Budgetary criteria in performance evaluation: A critical appraisal using new evidence», *Accounting, Organizations and Society*, vol. 25, n° 4-5, 2000.

Otley, D., «Budget use and managerial performance», *Journal of Accounting Research*, vol. 16, n° 1, 1978.

Otley, D., «Performance management: a framework for management control systems research», *Management Accounting Research*, vol. 10, 1999.

Otley, D. T., «The contingency theory of management accounting: Achievement and prognosis», *Accounting, Organizations and Society*, vol. 5, n° 4, 1980.

Rojot, J., *Théorie des organisations*, Paris, Editions Eska, 2003.

Schiff, M. & Lewin, A. Y., «When traditional budgeting fails», *Financial Executive*, August, 1968.

Schiff, M. & Lewin, A. Y., «The Impact of People on Budgets», *The Accounting Review*, April, 1970.

Simons, R., «Accounting control systems and business strategy: An empirical analysis», *Accounting, Organizations and Society*, vol. 12, n° 4, 1987a.

Simons, R., «Planning, control, and uncertainty: a process view», In W. J. Bruns & K. R.S. (Eds.), *Accounting and Management: Field Study Perspectives*, Boston, MA, Harvard Business School Press, 1987b.

Simons, R., «Analysis of the organizational characteristics related to tight budget goals», *Contemporary Accounting Research*, vol. 5, n° 1, 1988.

Simons, R., «The role of management control systems in creating competitive advantage: New perspectives», *Accounting, Organizations and Society*, vol. 15, n° 1-2, 1990.

Simons, R., «Strategic orientation and top management attention to control systems», *Strategic Management Journal*, vol. 12, 1991.

Simons, R., «How new top managers use control systems as levers of strategic renewal», *Strategic Management Journal*, vol. 15, 1994.

Simons, R., «Control in the age of empowerment», *Harvard Business Review*, March-April, 1995a.

Simons, R., *Levers of control*, Boston, Harvard University Press, 1995b.

Sponem, S., Diversité des pratiques budgétaires des entreprises françaises : proposition d'une typologie et analyse des déterminants, thèse de Doctorat en Sciences de Gestion, CREFIGE, Université Paris Dauphine, 2004.

Swieringa, R. J. & Moncur, R. H., «The relationship between managers' budgetoriented behavior and selected attitude, position, size and performance measures», *Journal of Accounting Research*, Supplement: Empirical Studies in Accounting, 1972.

Trahand, J., Etude des processus de planification et de contrôle dans les entreprises : création d'une typologie et essai d'interprétation, thèse pour l'obtention du titre de docteur ès sciences de gestion, Grenoble, Université des sciences sociales de Grenoble, 1980.

---

Trahand, J., «Le contrôle de gestion : quel style adopter ?» *Revue Française de Gestion*, sept-oct, 1982.

Van der Stede, W. A., «The relationship between two consequences of budgetary controls: budgetary slack creation and managerial short-term orientation», *Accounting, Organizations and Society*, vol. 25, n° 6, 2000.