

Diversité et Performances de l'Evaluation Budgétaire : Cas des Entreprises au Maroc¹

Azzouz ELHAMMA

FSJES; Rabat-Agdal MAROC

Résumé	الملخص
<p>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 l'évaluation budgétaire. Les principaux résultats montrent qu'une évaluation des performances centrée essentiellement sur l'atteinte des objectifs budgétaires est adoptée davantage par les entreprises de grande taille et les entreprises décentralisées. Nous avons pu démontrer également que ce système d'évaluation entraîne une meilleure performance pour les entreprises qui l'ont adopté.</p> <p>Mots clés : Evaluation budgétaire, théorie de la contingence, taille, stratégie, décentralisation organisationnelle, incertitude environnementale, performance.</p>	<p>يهدف هذا المقال إلى عرض نتائج دراسة ميدانية أجريت على 62 مقاول مغربية و تتمحور حول تنوع وتطور الممارسات الخاصة باستعمال مدى تحقيق أهداف الميزانية في تقييم أداء المديرين و العمال. تم إجراء هذا البحث في إطار نظرية المؤثرات وتم أخذ أربعة عوامل مؤثرة بعين الاعتبار وهي حجم المقاول، إستراتيجية المقاول، لامركزية الهيكلية التنظيمية وعدم اليقين بالمحيط. النتائج المحصلة عليها تبين أن المقاولات الكبرى وذات الهيكلية الغير المركزية هن اللواتي يعتمدن على مدى تحقيق أهداف الميزانية في تقييم أداء المديرين و العمال. هذا النظام يعتبر الأكثر تفوقاً من الآخرين.</p> <p>الكلمات المفتاحية: تقييم الأداء بواسطة مدى تحقيق أهداف الميزانية، نظرية المؤثرات، حجم المقاول، إستراتيجية المقاول، لامركزية الهيكلية التنظيمية، عدم اليقين بالمحيط، الأداء</p>

Introduction générale

Le budget constitue une pièce centrale dans les entreprises (Jordan, 1998). Il intervient sur l'ensemble des phases du processus de contrôle de gestion. Selon Bouquin (2006), ces phases sont les suivantes: avant (phase de finalisation), pendant (phase de pilotage) et après l'action (phase de post-évaluation). Cette dernière phase concerne spécifiquement l'évaluation budgétaire qui se manifeste dans l'importance accordée aux données comptables pour évaluer la performance (RAPM, *Reliance on Accounting Performance Measures*).

Plusieurs travaux de recherche se sont intéressés à l'utilisation des données comptables et budgétaires dans la mesure de la performance. Harisson (1993) définit la RAPM comme « ... l'intérêt et l'importance accordés par le manager à l'utilisation des données budgétaires pour

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 M. ELKETTANI O., le professeur M. ABOUCH . et le professeur M. SBIHI M.R. pour leur encadrement et leur soutien.

l'évaluation de la performance ». Selon Hopwood (1972), les données budgétaires peuvent être utilisées selon trois formes dans l'évaluation des performances des managers. Premièrement, le « management sous contrainte du budget » (« *budget constrained* »), les données budgétaires constituent le seul critère utilisé dans l'évaluation du manager. Deuxièmement, le « management à long terme du profit » (« *profit conscious* »), les données budgétaires sont utilisées dans l'évaluation de la performance du manager responsable d'une manière flexible et avec prudence et troisièmement, le « management sans la comptabilité » (« *non-accounting* »), les données budgétaires n'ont aucun rôle dans l'évaluation du manager. Cette dernière est totalement subjective.

Dans ce contexte, l'objectif de cet article est double. Tout d'abord, nous tenterons d'expliquer la diversité relative à l'évaluation 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 l'évaluation 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, p.57) et constitue un cadre dominant dans l'étude des systèmes de contrôle (Covaleski et al., 1996). Ensuite, nous mettrons en exergue l'impact de l'évaluation budgétaire sur la performance globale des organisations. Nous tenterons de répondre à la question suivante : dans quelle mesure la diversité des pratiques relatives à l'évaluation 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 budgétaires par les quatre facteurs de contingence retenus dans cette recherche (1.1) et en deuxième lieu, nous mettons en évidence l'impact de l'évaluation budgétaire sur la performance (1.2).

1.1- Explication de la diversité de l'évaluation budgétaire

Nous avons choisi la théorie de la contingence pour expliquer la diversité des pratiques relatives à l'évaluation budgétaire. Selon cette théorie, la crise du contrôle de gestion vient de la crise des modèles universalistes. Pariente (1999, p.83) 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, 1996 ; Fisher, 1998 ; Dupuy, 1999 ; Chenhall, 2003). 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). 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), « 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). Kalika (1987) et Jorissen et al (1997) montrent que les techniques budgétaires sont d'autant plus sophistiquées que la taille des entreprises est importante.

Les organisations de petite taille ont généralement tendance à adopter des systèmes de contrôle informels fondés essentiellement sur les relations interpersonnelles et la communication orale (Bescos et al., 2004). Par contre, les organisations de grande taille mettent en place un contrôle de type administratif fondé essentiellement sur des systèmes standardisés et formalisés d'évaluation des performances. Ce résultat a été trouvé également par Merchant (1981) et Lal (1991). Ce dernier a obtenu une corrélation positive entre la taille et l'évaluation budgétaire (distribution des bonus en fonction de l'atteinte des objectifs budgétaires), d'où l'hypothèse suivante:

Hypothèse H1 : Plus la taille est grande (ou petite), plus l'évaluation budgétaire est forte (ou faible).

L'impact de la stratégie sur l'évaluation budgétaire a fait l'objet de plusieurs études, aussi bien théoriques qu'empiriques. Dans la littérature relative au contrôle de gestion, les entreprises prospectrices sont considérées comme devant avoir un système de contrôle budgétaire souple. Sur le plan empirique, l'impact de la stratégie sur l'évaluation

budgétaire n'est pas clair. Les résultats obtenus à cet égard sont mitigés. Se référant à la typologie proposée par Porter (1980), Chenhall et Langfield-Smith (1998) n'ont pas démontré que la gestion budgétaire est plus adaptée à la stratégie de domination par les coûts. Par contre Simons (1987), à partir d'une étude portant sur un échantillon de 76 managers, a trouvé que les entreprises défenderesses utilisent une RAPM d'une manière plus importante que les prospectrices. Ce résultat confirme ceux de Govindarajan et Gupta (1985), Govindarajan (1988) et Gupta (1987). Egalement, Van der Stede (2001) a mis en évidence que les entreprises poursuivant une stratégie de domination par les coûts / défendeurs insistent plus que celles poursuivant une stratégie de différenciation / prospecteurs sur l'atteinte des budgets. Nous pouvons donc formuler l'hypothèse suivante :

Hypothèse H2 : Plus la stratégie s'oriente vers la prospection, plus l'évaluation budgétaire est faible.

Dans les entreprises décentralisées, la définition des domaines de responsabilité de chaque manager devient plus formalisée et les systèmes de contrôle plus impersonnels. Chaque manager sera évalué en fonction des résultats réalisés par son centre de responsabilité. En conséquence, les résultats comptables et financiers seront plus sollicités pour l'évaluation des performances dans ce type d'organisation. Cette constatation a été confirmée empiriquement par Merchant (1981). Selon Sponem (2002), lorsqu'une organisation est décentralisée, la performance est évaluée en fonction des résultats budgétaires.

Hypothèse H3 : Plus la structure organisationnelle est décentralisée (ou centralisée), plus l'évaluation budgétaire est forte (ou faible).

L'incertitude environnementale rend délicat, voire impossible, de mener des jugements ex-post de la bonne ou mauvaise performance mesurée en termes budgétaires, à ce propos une question s'impose : cette performance s'explique-t-elle par les circonstances imprévues ou par l'effort déployé par le contrôlé ?

Sur le plan théorique, en situation d'incertitude la RAPM n'est pas appropriée et donc les managers ne devront pas l'utiliser (Hartmann, 2000). En situation d'incertitude, Merchant (1990) démontre que la RAPM aurait des conséquences néfastes sur le bon fonctionnement de l'organisation. Sur le plan empirique, la relation entre l'incertitude environnementale et l'évaluation budgétaire n'est pas claire et les résultats des travaux de recherche sont généralement contradictoires. Trois catégories de résultats peuvent être relevées : Premièrement,

plusieurs recherches n'ont pas obtenu un lien significatif entre les deux variables. C'est le cas de Ross (1995), Soobaroyen (2007), etc. Deuxièmement, Merchant (1984) et Govindarajan (1984) mettent en évidence que la RAPM est faible en situation d'incertitude (corrélation négative). Troisièmement, Simons (1987) et Ezzamel (1990) démontrent que la RAPM doit être utilisée spécialement en cas d'incertitude (corrélation positive).

En se référant aux développements théoriques, nous pouvons formuler l'hypothèse suivante:

Hypothèse H4: Plus l'environnement est incertain et dynamique (ou certain et stable), plus l'évaluation budgétaire est faible (ou forte).

1.2. Performance de l'évaluation budgétaire

L'hypothèse la plus courante dans la littérature est que le fait d'évaluer une personne selon le critère de l'atteinte des objectifs budgétaires a des conséquences négatives sur les comportements (Merchant et Manzoni, 1989). Mais, l'évaluation budgétaire est considérée également comme un facteur de motivation (Kren, 1997), car elle permet la détermination des primes financières qui peuvent être proportionnelles au résultat ou attribuées en totalité une fois l'objectif atteint. L'attribution d'une récompense ou d'une sanction à l'individu se réalise sur des critères plus objectifs.

Les résultats trouvés sur les systèmes d'évaluation et leur impact sur la performance sont contradictoires. Deux principaux types de résultats peuvent être constatés, d'une part, un certain nombre d'auteurs dont Argyris (1952) ont montré qu'une grande pression budgétaire peut générer du stress et des tensions au travail. Selon Hopwood (1972), le respect du budget en tant que critère principal pour évaluer les performances d'un manager génère des tensions dans les relations au travail (*Job Related Tensions-JRT*), et d'autre part, plusieurs chercheurs, notamment Otley (1978), n'ont pas confirmé les relations observées par Hopwood (1972) entre le style d'évaluation des managers et la performance.

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

On distingue entre les variables dépendantes et les variables indépendantes.

2.2.1- Les variables dépendantes

2.2.1.1. L'évaluation budgétaire (RAPM)

Pour opérationnaliser la variable « évaluation budgétaire » (RAPM), nous avons choisi quatre items. Une échelle de Likert à cinq points² permet aux répondants d'indiquer dans quelle mesure ils sont d'accord avec chacune de ces affirmations suivantes : « l'évaluation du manager est basée sur sa capacité à atteindre les objectifs budgétaires » ; « vous accordez des primes pour les responsables arrivant à réaliser les budgets » ; « vous faites des promotions pour les responsables arrivant à concrétiser les budgets » et « vous sanctionnez les responsables non arrivant à concrétiser les budgets ». Plus le score est élevé, plus l'entreprise est considérée comme disposant un système d'évaluation basé principalement sur l'atteinte des objectifs budgétaires et vice versa.

2.2.1.2. Performance de l'évaluation budgétaire (PERF)

Pour collecter les données sur la performance de l'évaluation budgétaire, nous avons posé la question suivante: comment trouvez-vous la contribution de votre système d'évaluation budgétaire dans l'amélioration des éléments suivants ? Trois dimensions de la

² Pas du tout d'accord (chiffre 1), Plutôt pas d'accord (chiffre 2), Moyennement d'accord (chiffre3), Plutôt d'accord (chiffre 4), Totalemnt d'accord (chiffre 5).

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 d'évaluation 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 1978. 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, faute de vision, suivent et copient, ce qui constituerait un comportement voué à l'échec. Sept items sont constitués pour l'identification des comportements stratégiques des entreprises étudiées. Chaque item est composé de deux stratégies opposées (défenderesses vs. Prospectrice). Ces items sont :

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.

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. Le degré de la décentralisation est mesuré en demandant de préciser le niveau hiérarchique auquel se prennent cinq types de décisions, à savoir : « 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 est forte et vice versa.

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 l'évaluation budgétaire ainsi que son explication (3.1). Dans un second temps, nous mettons en évidence la performance de l'évaluation budgétaire en fonction de sa diversité (3.2).

3.1. Essai d'explication de la diversité des pratiques relatives à l'évaluation budgétaire

Pour montrer la diversité des pratiques relatives à l'évaluation 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 :

Tableau 2. Les principales catégories de systèmes d'évaluation budgétaire

Groupe	Caractéristiques	%
GROUPE 1	Evaluation budgétaire forte	21%
GROUPE 2	Evaluation budgétaire modérée	27,4%
GROUPE 3	Evaluation budgétaire faible	51,6%
Total		100%

Nous avons pu identifier trois principaux groupes d'entreprises :

- Groupe 1 : 21% des entreprises enquêtées adoptent un système d'évaluation des performances individuelles des managers basé principalement sur l'atteinte des objectifs budgétaires (RAPM forte) ;
- Groupe 2 : plus de 27% de notre échantillon utilisent des systèmes d'évaluation basée modérément sur l'atteinte des objectifs budgétaires (RAPM moyenne) ;
- Groupe 3 : plus de 51% des entreprises composant notre échantillon ne prennent que faiblement l'atteinte des objectifs budgétaires comme un critère d'évaluation des performances individuelles des managers (RAPM faible).

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

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

	TAIL	STRA	DECN	INCR
RAPM	0,297 (p=0,019)	0,023 (NS)	0,337 (p=0,007)	0,024 (NS)

NS : Non Significatif

L'hypothèse H1 est validée par nos analyses développées ci-dessus. La corrélation entre la RAPM et la TAIL est positive et significative ($r=0,297$; $p=0,019$). Plus la taille est grande, plus l'évaluation budgétaire est forte et vice versa. Egalement, la DECN a un impact statistiquement significatif sur la RAPM ($r=0,337$; $p=0,007$) d'où la confirmation de l'hypothèse H3. Par contre cette corrélation est non significative entre la RAPM et la STRA. Cette dernière n'a pas un effet significatif sur la première ce qui ne valide pas l'hypothèse H2. Ce résultat s'applique

également entre la RAPM et l'INCR. L'hypothèse H4 n'est pas donc validée.

D'une manière générale, une évaluation des performances individuelles basée essentiellement sur l'atteinte des objectifs budgétaires (RAPM forte) est adoptée davantage par les entreprises de grande taille et les entreprises décentralisées.

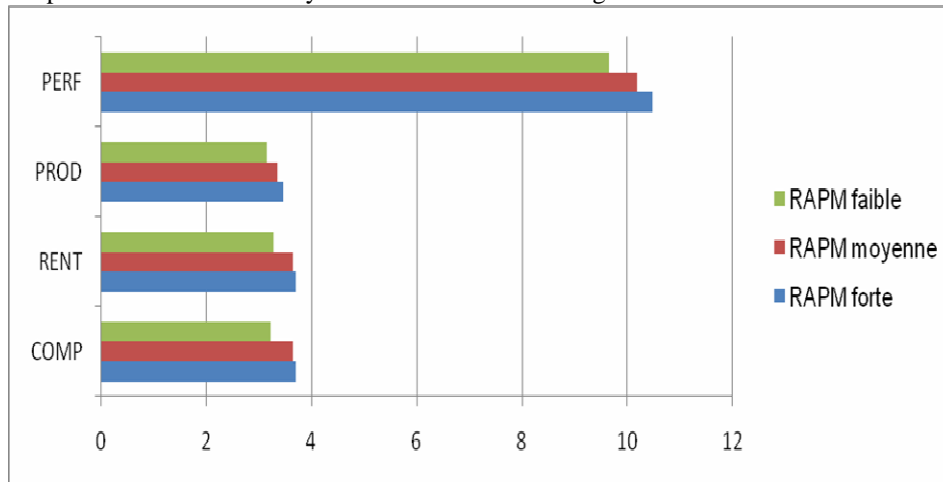
3.2. Performance de l'évaluation budgétaire

Le tableau 4 ci-après résume les moyennes relatives à la performance, et ses trois dimensions, de l'évaluation budgétaire en fonction de sa diversité.

Tableau 4. Moyennes relatives de la performance, et ses trois dimensions, de l'évaluation budgétaire

	RAPM très forte	RAPM modérée	RAPM faible
COMP	3,6923	3,6471	3,2188
RENT	3,6923	3,6471	3,2813
PROD	3,4615	3,3529	3,1563
PERF	10,8462	10,1774	9,6563

Graph 1. Performances moyennes de l'évaluation budgétaire en fonction de sa diversité



Les résultats de nos analyses montrent que les systèmes d'évaluation axés principalement sur l'atteinte des objectifs budgétaires sont plus performants que les autres. Les entreprises étudiées ont intérêt, pour améliorer leur performance, à miser sur une évaluation 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.

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

N=62	Compétitivité	Rentabilité	Productivité	Performance
RAPM	0,330*	0,318**	0,188****	0,333*

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

La RAPM a un effet positif et significatif au seuil de 1% et 5% respectivement sur la compétitivité et la rentabilité. Toutefois, la productivité est indépendante du fait que l'évaluation budgétaire faible ou forte. D'une manière générale, la RAPM et la PERF sont positivement et significativement corrélées ($r=0,33$; $p<1\%$). Plus l'évaluation budgétaire est forte, plus sa performance est forte et vice versa. Pour améliorer leur performance, notamment la compétitivité et la rentabilité, les entreprises ont intérêt à adopter une évaluation des performances individuelles basée essentiellement sur l'atteinte des objectifs budgétaires.

Conclusion

Cette recherche, réalisée auprès d'un échantillon de 62 entreprises installées au Maroc, montre que les entreprises de grande taille et les entreprises décentralisées misent sur une évaluation des performances individuelles basée essentiellement sur l'atteinte des objectifs budgétaires. Dans cette étude, nous avons pu démontrer que ce système d'évaluation 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 (62 entreprises) et le recours à une approche perceptuelle pour collecter les données. Il peut exister un décalage important entre les discours et les pratiques effectives.

Bibliographies

- Argyris C. (1952), *The impact of budgets on people*, New York : School of Business and Public Administration, Cornell University.
- 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, pp. 165-185.
- Bouquin H. (2006), *Le contrôle de gestion : contrôle de gestion, contrôle d'entreprise et gouvernance*, Paris : Presses Universitaires de France, 7^{ème} édition.
- Chapman C.S. (1997), Reflections on a contingent view of accounting, *Accounting, Organizations and Society*, 22, pp. 189 – 205.
- Chenhall R.H. (2003), Management control systems design within its organizational context; findings from contingency-based research and directions for the future, *Accounting, Organizations and Society*, 2-3, pp. 127-163.
- Chenhall, R.H. et Langfield-Smith, K. (1998), The Relationship Between Strategic Priorities, Management Techniques and Management Accounting: An Empirical Investigation Using a Systems Approach, *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 23, n°3, pp. 243-264.
- 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, pp. 51-74.
- Covaleski M.A., Dirsmith M.W., Samuel S. (1996), Managerial accounting research: the contributions of organizational and sociological theories, *Journal of Management Accounting Research*, 8, pp. 1-35.
- Donaldson L. (1996), The normal science of structural contingency theory, in *Handook of organizational theory*, ed. Clegg S.R., Hardy C. & Nord W.R., pp.57-76.
- Dupuy Y. (1999), Vingt ans de recherche française sur le contrôle comptable des performances, *Comptabilité, Contrôle, Audit*, Les vingt ans de l'AFC, mai, pp. 35-44.
- Ezzamel M. (1990), The impact of environmental uncertainty, managerial autonomy and size on budget characteristics, *Management Accounting Research*, 1, pp. 181-197.
- Fisher J.G. (1998), Contingency theory, management control systems and firm outcomes: past results and future directions, *Behavioural Research in Accounting*, 10, Supplement, pp. 47-64.
- Govindarajan V. (1984), Appropriateness of accounting data in performance evaluation: An empirical examination of environmental uncertainty as an intervening variable, *Accounting, Organizations and Society*, 9, pp. 125-135.
- Govindarajan V. (1988), A contingency approach to strategy implementation at the business-unit level: integrating administrative mechanisms with strategy, *Academy of Management Journal*, 31, pp. 828-853.
- Govindarajan V. et Gupta A.K. (1985), Linking control systems to business unit strategy: impact on performance, *Accounting, Organizations and Society*, Vol 10, n° 1, January, pp. 51-66.

- Gupta A.K. (1987), SBU Strategies, Corporate-SBU Relations, and SBU Effectiveness in Strategy Implementation, *Academy of Management Journal*, vol. 30, n° 4, pp. 477-500.
- Harrison G.L. (1993), Reliance on accounting performance measures in superior evaluation style – the influence of national culture and personality, *Accounting, Organizations, and Society*, 18, pp. 319-339.
- Hartmann F. (2000), The appropriateness of RAPM: towards the further development of theory, *Accounting, Organizations and Society*, 25, 4-5, 451-482.
- Hopwood A. (1972), An empirical study of the role of accounting data in performance evaluation, *Journal of Accounting Research*, Supplement, pp. 156-182.
- Jordan H. (1998), Planification et contrôle de gestion en France en 1998, *cahier de recherche HEC*.
- 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.
- Kalika M. (1986), *Structures d'entreprises*, Économica
- Kalika M. (1987), *Structures d'entreprises, réalités, déterminants, performances*, Economica.
- Kren L. (1997), The role of accounting information in organizational control: the state of the art, in *Behavioral accounting research, foundations and frontiers*, éd. par Arnold et Sutton, AAA, p.1-48;
- Lal M. (1991), Organizational size, structuring of activities, and control information system sophistication levels: an empirical study, *Management International Review*, vol. 31, n° 2, pp. 101-113.
- Merchant K. (1981), The design of the corporate budgeting system: influences on managerial behavior and performance, *The Accounting Review*, 4, pp. 813-829.
- Merchant K. (1984), Influences on departmental budgeting: an empirical examination of a contingency model, *Accounting, Organizations and Society*, 9, 4, pp. 291-307.
- Merchant K. (1990), The effects of financial controls on data manipulation and management myopia, *Accounting, Organizations and Society*, 15, pp. 297-313.
- Merchant K.A., Manzoni J.F. (1989), the achievability of budget targets in profits centers: a field study, *The Accounting Review*, Vol. 64, n°3, July, p.539-558;
- Miles R.W. et Snow C.C. (1978), *Organizational strategy, structure and process*, New York, McGraw Hill.
- Otley, D. (1978). Budget use and managerial performance. *Journal of Accounting Research* 16 (1), pp.122-149.
- Pariente P. (1999), Les approches contingentes en contrôle de gestion, in *Faire de la recherche en contrôle de gestion*, coord. Dupuy, J., Vuibert, Fnege.
- Ross A. (1995), Job-Related Tension, Budget Emphasis and Uncertainty: A Research Note, *Management Accounting Research*, Vol. 6, pp. 1-11.

- Simons R. (1987), Accounting control systems and business strategy: an empirical analysis, *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 12, pp. 357-374.
- Soobaroyen T. (2007), *Management Control Systems and Managerial Dysfunctional Behaviour: An Empirical Study of Direct, Intervening and Moderating Effects*, Thèse de Doctorat, School of Management and Business, University of Wales,
- 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.
- Van der stede W.A. (2001), The effect of corporate diversification and business unit strategy on the presence of slack in business unit budgets, *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, vol.14, n°1, pp. 30-52.